

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ PROGRAMLAR ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ KİLİT
DENETİM KONULARI: BİST-100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN
2021 RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ceren YILMAZ
118758018

Doç. Dr. Derya ÜÇOĞLU

İSTANBUL
2023

Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları: BİST-100’de İşlem Gören İşletmelerin 2021 Raporları Üzerine Bir Araştırma
Key Audit Matters in Independent Audit Reports in Turkey:
A Study on 2021 Reports of Companies Listed in BİST-100

Ceren Yılmaz

118758018

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Derya ÜÇOĞLU
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Cenktan ÖZYILDIRIM
İstanbul Bilgi Üniversitesi
Jüri Üyesi: Prof. Dr. Burcu ADİLOĞLU
İstanbul Üniversitesi

Tezin Onaylandığı Tarih : 07/02/2023

Toplam Sayfa Sayısı : 94

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

- 1) Bağımsız Denetim
- 2) Finansal Raporlama
- 3) Kilit Denetim Konuları
- 4) Denetçi Görüşleri
- 5) Denetim Standartları

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

- 1) Independent Audit
- 2) Financial Reporting
- 3) Key Audit Matters
- 4) Auditor Opinions
- 5) Auditing Standards

ÖNSÖZ

Akademik hedeflerimin ve hayallerimin peşinden giderken karşıma çıkan, birlikte yol almaktan onur duyduğum, yeteneği ve bilgisi ile bana ilham kaynağı olan, birlikte çalışmaktan keyif aldığım değerli tez danışmanım, sevgili Hocam Doç. Dr. Derya Üçoğlu'na teşekkürlerimi sunarım. Araştırmamın her aşamasında kıymetli fikirleri ile ilerlemekten, önerileriyle ulaştığım her noktada yeni şeyler öğrenmekten dolayı hem çok şanslı, hem de çok mutluyum. Değerli desteklerini ve kendisinden öğrendiklerimi hayatım boyunca yanımda taşıyacağım.

Lisansüstü derslerim boyunca her birinin bilgisine ve özenine ayrı ayrı şükran duyduğum değerli Hocalarıma iyi bir yüksek lisans deneyimi yaşamama vesile oldukları için teşekkürlerimi sunarım.

Tüm eğitim hayatım boyunca olduğu gibi, yüksek lisans sürecimde de daima bana inanan, maddi ve manevi yanımda olan, sarıp sarmalayan canım annem Meryem Yılmaz'a, babam Veli Yılmaz'a, kıymetlim Kanno'ya, Niq'e, Çiğdem'e ve ikinci aileme, her zaman yanımda olduklarını hissettiğim anneanneme ve dedeme teşekkürlerimi sunarım. Olduğum kişi olmama katkılarınız ve bana güç verdiğiniz için sizlere minnettarım.

Her anıma, tüm sıkıntılara, mutluluklarıma ortak olan, hayatımı özellikle bu süreçte daha fazla özveri göstererek kolaylaştıran, itici gücüm, sevgili eşim Yılmaz Gülmez'e çok teşekkür ederim.

Çalışmanın, bu alanda yapılacak diğer çalışmalara katkı sağlamasını dilerim.

Ceren Yılmaz

İstanbul, 2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	iv
ÖNSÖZ.....	iii
KISALTMALAR.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
ÖZET	x
ABSTRACT.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN AMACI.....	4
1.2. BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ.....	5
1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ.....	8
1.4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER.....	9
1.5. DENETİM TÜRLERİ.....	11
1.5.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi.....	11
1.5.2. Uygunluk Denetimi.....	12
1.5.3. Faaliyet Denetimi.....	13
1.6. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA ŞARTLARI.....	13
1.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	14
1.7.1. Genel Standartlar.....	16
1.7.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	16
1.7.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	16
1.7.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı.....	16
1.7.2. Çalışma Alanı Standartları.....	17
1.7.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı.....	17

1.7.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı.....	17
1.7.2.3. Kanıt Toplama Standardı.....	17
1.7.3. Raporlama Standartları.....	18
1.7.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	18
1.7.3.2. Devamlılık/Tutarlılık Standardı.....	18
1.7.3.3. Dipnot Açıklamaları Standardı.....	18
1.7.3.4. Denetçi Görüşü Standardı.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

BDS 700 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA STANDARDI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI

2.1. STANDARDIN YÜRÜRLÜK TARİHİ.....	20
2.2. STANDARDIN KAPSAMI VE AMACI.....	20
2.3. DENETİM RAPORUNUN İÇERİĞİ.....	21
2.4. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINA İLİŞKİN GÖRÜŞ TÜRLERİ....	22
2.4.1. Olumlu Görüş Bildirme.....	22
2.4.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme.....	23
2.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme.....	23
2.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	23

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARI

3.1. KİLİT DENETİM KONULARININ ÖNEMİ.....	24
3.2. KİLİT DENETİM KONULARINDAN BEKLENEN FAYDALAR.....	24
3.3. BDS 701 ÖNCESİ KİLİT DENETİM KONULARI.....	25
3.4. REVİZYON SONRASI KİLİT DENETİM KONULARI.....	26
3.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ KALİTESİNE ETKİSİ.....	26

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

4.1. STANDARDIN YÜRÜRLÜK TARİHİ.....	28
4.2. STANDARDIN KAPSAMI VE AMACI.....	29
4.3. ANA HÜKÜMLER.....	29
4.3.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi.....	29
4.3.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi.....	29
4.3.3. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	30
4.3.4. Belgelendirme.....	30

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARI: BİST-100'DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN 2021 RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU.....	31
5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	31
5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE KISITLARI.....	32
5.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....	32
5.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ ÜZERİNE LİTERATÜR İNCELEMESİ.....	33
5.6. ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI.....	35
5.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ.....	36

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	73
------------------------------------	-----------

KAYNAKÇA.....	77
----------------------	-----------

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
ISA	: Uluslararası Denetim Standardı (International Standard on Auditing)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	: Kilit Denetim Konusu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
UDS	: Uluslararası Denetim Standardı
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	15
---	----

TABLO LİSTESİ

Tablo 5.1. BİST-100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı ve Her Sektör İçin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı.....	36
Tablo 5.2. Her Denetim Şirketi İçin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı.....	38
Tablo 5.3. Her Denetçi Görüşü İçin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı.....	40
Tablo 5.4. Denetim Raporu Yayınlanma Süresi Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı.....	41
Tablo 5.5. Denetçi Cinsiyeti Dikkate Alınarak İşletme Başına Hesaplanan Ortalama KDK Sayısı.....	42
Tablo 5.6. Çalışan Sayısı Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı.....	43
Tablo 5.7. Her bir KDK'nın Raporlarda Açıklanma Adedi.....	46
Tablo 5.8. Sektör Ayrımlarına Göre Kilit Denetim Konuları.....	49
Tablo 5.9. İşletme Büyüklüğünün KDK Sayısına Etkisi.....	60
Tablo 5.10. Yönetim Kurulu Üye Sayısının KDK Sayısına Etkisi.....	65
Tablo 5.11. Yönetim Kurulu Kadın Üye Sayısının KDK Sayısına Etkisi.....	68

ÖZET

Bağımsız denetim sürecinin temel amacı, tarafsız, güvenilir, gerçeğe uygun finansal bilgiler üretmek ve bu bilgileri finansal tablo kullanıcılarına denetim raporu ile sunabilmektir. Denetçiler denetim faaliyetleri sonucunda önemli gördükleri hususları ve tespit edebildikleri anlamlı riskleri, denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak gerekçeleriyle birlikte açıklamakla yükümlüdürler. Kilit denetim konuları, toplum, devlet, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar gibi finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha fazla bilgi vermekte ve finansal tablolara duyulan güvenin artırılmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmada bağımsız denetim süreci anlatılarak, BDS 700 ve BDS 701'e uygun olarak oluşturulan görüş türlerine göre hazırlanan raporlardaki kilit denetim konuları hakkında bilgiler verilmiştir. Araştırmada BİST-100'de işlem gören işletmelerin 2021 raporlarındaki kilit denetim konuları incelenmiştir. İşletmelerin sektörlerine ve açıklanan bilgilere göre, raporlarda sunulan kilit denetim konuları tablolar halinde özetlenmiş ve yorumlanmıştır.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetim, Finansal Raporlama, Kilit Denetim Konuları, Denetçi Görüşleri, Denetim Standartları.

ABSTRACT

The primary purpose of the independent audit process is to produce unbiased, reliable, and truthful financial information and to present this information to financial statement users with an audit report. Auditors should explain the issues they deem important due to the audit activities and the significant risks they can identify as key audit matters in their audit reports, together with their reasoning. Key audit matters provide more information to the users of financial statements, such as society, government, investors, and creditors, about the enterprise and increase confidence in the financial statements.

In this study, the independent audit process is explained, and information about the key audit issues in the reports prepared according to the opinion types mentioned in ISA 700 and ISA 701 is given. In the research, the key audit issues in the 2021 reports of the companies listed in BİST-100 were examined. According to the sectors of the enterprises and the information disclosed, the key audit issues presented in the reports are summarised in tables and interpreted.

Keywords: Independent Audit, Financial Reporting, Key Audit Matters, Auditor Opinions, Auditing Standards.

GİRİŞ

Son yıllarda küresel ölçekte sayıları artış gösteren işletmeler ve işletmelerin karmaşık bilgi sistemleri, işletme birleşmeleri, ortaklık yapıları, teknolojik gelişmeler ve bu gibi etkenlere paralel olarak değişen, dönüşen finans ve para piyasalarında, güvenilir bilgiye olan ihtiyaç her geçen gün önem kazanmaktadır. Artan rekabet ortamında işletmelerin gerçeğe uygun finansal bilgileri karşılamaları, kamu önünde hesap verebilir ve şeffaf olmaları, sermaye piyasalarında varlık gösterebilmelerinin önünü açmaktadır.

Dünyada ve ülkemizde ekonomik çevreler tarafından dürüst ve güvenilir piyasa katılımcılarının oluşturulması, uluslararası standartlar ile çerçevelenen aktif bir denetim sürecinin kurulması ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Bağımsız denetim, tam da bu noktada finansal bilgi talep edenler ile bu bilgileri sağlayanlar arasında bir köprü görevi görmektedir. Bir süreç olarak görülmesi gereken bağımsız denetimin, mesleki deneyim ve yeterliliğe sahip alanında uzman bağımsız denetçiler tarafından uluslararası denetim standartlarına uygun şekilde yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetim sürecinin çıktısı olan bağımsız denetim raporları, finansal tablolar ile ilgili bilgiler sunan detaylı çalışmaların ürünü olarak denetçilerin görüşlerini taşıyan imzalı olarak sunulan veri setleridir.

Denetim faaliyetleri süresince denetçinin işletme ile ilgili vardığı en göze çarpan kanılar raporda kilit denetim konuları olarak sunulmaktadır. Bu çalışmanın da ana konusunu oluşturan kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında sunulması, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından ortaya koyulan International Standard on Auditing (ISA) 701/Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı ile zorunlu hale getirilmiş, Türkiye’de ilk kez 2017 yılında uygulanmaya başlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını, BİST-100’de işlem gören işletmelerin 2021 raporları üzerinden incelemektir. Çalışmanın ilk bölümünde; bağımsız denetime genel bir giriş yapılmıştır. Bağımsız denetim kavramı, denetimin amacı, denetime duyulan ihtiyaç, denetimin tarihsel gelişimi ve Türkiye’de denetimle ilgili yasal düzenlemeler ele alınmıştır. Yine bu bölümde, bağımsız denetime tabi olma şartları, denetim türleri, genel kabul görmüş denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim raporlarında denetçi görüşlerinin nasıl oluşturulduğuna dair bilgi vermek amacıyla BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı incelenmiştir. Burada BDS 700’e göre bağımsız denetçinin raporunda bildirebileceği görüş türleri olan olumlu görüş, sınırlı olumlu (şartlı) görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma ile ilgili bilgi verilmiş, denetim raporunun içeriğinde olması gerekenler anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, kilit denetim konularının önemi, raporların kalitesine etkisi, kilit denetim konularından beklenen faydalar ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde, kilit denetim konularının raporlarda bildirilmeden öncesi ile revizyon sonrası kilit denetim konularının raporlara etkisi araştırılmıştır.

Dördüncü bölüm, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardını incelediğimiz bölüm olup, standardın ana hükümleri kapsamında bilgiler verilmiştir. Raporlarda kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi ile ilgili anlatımlara yer verilmiştir.

Beşinci ve son bölümde, BİST-100 endeksinde işlem gören işletmelerin 2021 raporları üzerine yaptığımız araştırma yer almaktadır. Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) tarafından yayımlanan 100 adet işletme raporunun kilit denetim konuları incelenmiş, buradan yapılan çıkarımlar tablolar oluşturularak bulguları

ile birlikte ele alınmıştır. Bazı verilerin kilit denetim konularına etkisini inceleyebilmek için, işletmelerin Yönetim Kurulu Faaliyet Raporları incelenmiş ve yine tablolar halinde bulguları ile özetlenmiştir. Son olarak sonuç ve değerlendirmelerimiz yine beşinci bölümde ele alınmıştır.

Türkiye’de 2017 yılı itibarıyla bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları bir yandan raporların güvenilirlik ve şeffaflık düzeyini artırırken, diğer yandan uluslararası standardizasyonun bir parçasını oluşturmaktadır. Bu yönüyle sürekli kendini güncelleyen ve gelişime açık bir sürecin, sürdürülebilir ve entegre bir ekonomiye, hesap verebilirlik özelliği ile topluma ve finansal bilgi kullanıcılarına katkı sağlayacağını umuyoruz.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN AMACI

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının ve kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğuna dair makul güvence sağlayacak yeterli miktarda ve uygun kalitede bağımsız denetim kanıtı toplanması için gerekli görülen bağımsız teknikleri ile defterlerin, kayıtların ve ilgili belgelerin denetlenmesi, değerlendirilmesi ve bağımsız denetçi görüşü ile rapora bağlanması sürecidir (SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, 2006, md.4).

Ekonomik alanda yaşanan yerel ve küresel gelişmeler ile faaliyet alanlarını genişleten işletmelerin finansal tablolarına ilişkin güvenilir bilgilere duyulan ihtiyacın giderek artması, bağımsız denetim faaliyetlerini taraflar açısından önemli bir gereksinim haline getirmiştir (Kutukız ve Öncü, 2009, s.132). Bu gereksinim; çok uluslu, karmaşık iş ilişkilerinin varlığını arttırdığı iş dünyasında daha da önemli hale gelmektedir (Çalıyurt ve Kesimli, 2015, s.14).

Bir işletmenin ilgili tarafları olan işletmenin sahibi, ortakları, yöneticileri, kredi veren kuruluşları, yatırımcıları, tedarikçileri, müşteri kitlesi, çalışanları, toplum ve devlet; o işletmeye dair finansal bilgileri, gerçeğe uygun şekilde hazırlanan ve kamuoyu ile paylaşılan finansal tablolardan edinirler (Demirel Arıcı, 2021, s.5). İşletme ile ilgili karar alma durumunda olan tarafların, doğru karar alabilmeleri ve işletmenin bu noktada güven sağlayabilmesi için finansal bilgilerin; anlaşılabilirlik, önemlilik, ilgililik ve tarafsızlık gibi özellikler taşıması gereklidir (Uşul, 2015, s.2).

İşletmelerin almış oldukları bağımsız denetim hizmetleri, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolara duyulan güveni artırmaktadır. Yapılan bağımsız denetim faaliyeti neticesinde bağımsız denetçiler, finansal tablolarda hata ya da hile ile ilgili önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığına dair makul güvence verirler (Özveren ve Türel, 2021, s.430).

Finansal tablolara duyulan güveni arttırmak için yapılan bağımsız denetim çalışmaları ve bağımsız denetim mesleği, aynı zamanda sermaye piyasalarının gelişimine de katkı sağlamaktadır (Dölen, 2015, s.177).

Bağımsız denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin temel amacı, işletmenin finansal tablolarına duyulacak güveni arttıracak yeterli ve kaliteli denetim kanıtları toplamaktır (Gönen ve Yıldırım, 2019, s.1086). Bağımsız denetçinin görüşünü etkileyen denetim kanıtlarının güvenilir olması, yapılan denetim faaliyetlerinin kalitesini de ortaya koymaktadır.

1.2. BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ

Dünyada ve ülkemizde işletme sayılarının her geçen gün artması, muhasebe kayıtlarının ve bilgi sistemlerinin karmaşık yapıda olması, finansal bilgilerin toplumun geniş kesimlerini etkilemesi, hata ya da hileden kaynaklanan durumların yaşanması, bağımsız denetime duyulan ihtiyacı beraberinde getirmiştir (Bağatır, 2019, s.121).

Bağımsız denetimin iktisadi yaşam içerisindeki önemi nedeniyle, yürütülen denetimlerin ve üretilen raporların belirli bir kalitede gerçekleştirilmesi, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005, s.53). Finansal tabloların bağımsız denetimi, veriler üzerinde tutarlılığı sağlamak, asimetric bilgi sorununu azaltmak ve sürdürülebilir bir piyasa düzeni oluşturmak bakımından büyük önem taşımaktadır (Hassan ve Farouk, 2014, s.73).

İşletme içinden ve işletme dışından bilgi kullanıcıları; işletmenin yönetimi tarafından açıklanan, bağımsız denetçi görüşleri ile güvence sağlanan finansal tabloları ve bilgileri işletmeyle ilgili karar alırken kullanırlar. Karar alma mekanizmasında karşımıza sıklıkla çıkan işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları aşağıda açıklanmıştır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.4-5):

İşletmelerin, işletme içi bilgi kullanıcıları;

- Yönetim,
- İşletme ortakları ve
- Çalışanlardır.

İşletmelerin, işletme dışı bilgi kullanıcıları ise;

- Toplum,
- Devlet,
- Yatırımcılar,
- Kredi veren kurumlar,
- Müşteriler ve
- Tedarikçilerdir.

Ekonomik çevreler tarafından bağımsız denetime duyulan ihtiyaç ve işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulmasının nedenleri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Usul, 2015, s.5-12):

- ✓ ***Kullanıcıların İşletmeden Ayrı Olması:*** Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcıları her zaman işletme içinden kişiler olmayacağı gibi, her zaman bu bilgilere erişimi kolay olan kişiler de olmayabilir. Çok sayıda paydaşın işletmeden uzak olması ve işletmeden bilgi almadaki zorluklar, beraberinde zaman maliyetini de getirmektedir.

- ✓ **Muhasebe Sisteminin Karışık Yapıda Olması:** İşletmelerin büyümesi, sayılarının artması, teknolojinin gelişmesi ile değişen muhasebe sistemlerinin karmaşıklaşması gibi nedenler finansal verilerin sistematik olarak kayıt altına alınırken bazı işlemlerden geçmesi gereğini gündeme getirmiştir. Bu işlemleri anlayabilmek ve doğruluğunu bir rapor ile sunabilmek ise, alanında uzman kişilerce yapılabilir.
- ✓ **İç Kontrol Sisteminin Yetersizliği:** Her işletmede iç kontrol sistemi bulunmayabilir, olsa dahi etkin işlemeyebilir. İç kontrol sistemi etkin sağlanamazsa, işletmede üretilen bilgi de doğruluk ve güvenilirlikten uzaklaşacaktır. Dolayısıyla iç kontrol faaliyetlerinin de incelenmesi bu noktada önem taşımaktadır.
- ✓ **Asimetrik Bilgi Sorunu:** Sermaye piyasalarında işlem yapan kuruluşlar, işletmelerin karşı karşıya oldukları riskleri de bilmek isteyebilirler. Bu bilgilerin doğru açıklanmaması asimetrik bilgi sorununu beraberinde getirmektedir.
- ✓ **Çıkar Çatışması:** İşletme yönetimi ile finansal tablo kullanıcıları arasında çıkar çatışması olması, yönetimin açıkladığı finansal tabloları lehine uygun olarak düzenlemesi gibi nedenler; doğru kaliteli ve güvenilir bilgi anlayışından uzaklaşmakta ve finansal tablolara olan güveni azaltmaktadır.

Bu gibi nedenlerden dolayı işletmelerin, tarafsız, mesleki yeterliliğe ve muhakeme yeteneğine sahip, alanında uzman bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, işletmelere duyulan güveni arttırmakla birlikte, karar alma aşamalarında da önemli bir rol oynayacaktır. İşletmeler hazırlamış oldukları finansal tabloların sonuçlarını güvenilir bir şekilde aktardıklarına dair objektif bir kişi ya da kuruma onaylatırlarsa, işletmenin piyasadaki prestijini yükseltmekle birlikte, kamu önünde de şeffaflığa kavuşmuş olacaktırlar (Süklüm, 2020, s.18).

1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Sanayi devrimi, dünyada ve ülkemizde birçok iktisadi gelişmede olduğu gibi, muhasebe ve denetim faaliyetlerinin gelişmesinde de önemli bir faktör olmuştur. Sanayi devrimi öncesinde dönemin ihtiyaçlarına göre şekillenen denetim kavramı, 18. yüzyılda başlayan devrim sonrası anonim şirketlerin de faaliyetlerini arttırmasıyla hızla gelişimini sürdürmüştür (Kumar ve Mohan, 2015, s.43). Ticari faaliyetlerin artmasıyla birlikte, denetim çalışmaları da giderek daha yaygın bir çalışma alanı haline gelmiştir (Sarisooy, 2020, s.198).

Denetim faaliyetleri geçmişten günümüze doğru aşağıdaki aşamalardan geçerek bugünkü şeklini almıştır (Bozkurt, 2018, s.23):

- **1. Aşama (1760-1900 Yılları):** Sanayi devrimi öncesi ve 1900'lü yılları kapsayan bu dönemde yapılan denetimlerin temel amacı, belgelerdeki hata ve hileleri tespit edebilmektir. Bu aşamaya “*Belge Denetimi Yaklaşımı*” denilmiştir.
- **2. Aşama (1900-1930 Yılları):** Mali tabloların tamamının detaylı olarak incelendiği bu aşamaya, “*Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı*” denilmektedir.
- **3. Aşama (1930-2000 Yılları):** Bu dönem aralığında işletmelerin gelişen iç kontrol yapıları denetçilerin uyguladığı çalışmalara da yön vermiştir. Denetim faaliyetlerinin hız kazandığı bu aşama denetçilerin, işletmelerin iç kontrol yapılarını incelemelerini de gerekli kılmıştır. Bu nedenle bu aşamaya “*Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı*” adı verilmiştir.
- **4. Aşama (2000'li Yıllar):** Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, denetim çalışmalarında çeşitli istatistiki ve analitik yöntemlerin kullanılmasını da yaygın hale getirmiştir. Bu aşama “*Yönetim Denetimi Yaklaşımı*” olarak bilinmektedir.
- **5. Aşama (2000 Sonrası Dönem):** Denetim faaliyetleri geçmişten günümüze gelinceye dek birçok gelişim aşamasından geçmiştir. Ancak

2000 yılı ve sonrası dönemde yaşanan skandallar sonucunda “*Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı*” daha çok ön plana çıkmıştır.

Ülkemizde denetim faaliyetlerine 1920’li yıllarda vergi denetimi ile başlanmıştır ve daha sonra 1960’lı yıllarda bağımsız denetim uygulamalarının gelişmesinde, mali piyasalarda işlem yapan bankalar ile çeşitli finans kuruluşlarının talepleri en önemli etken olmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s.576).

Türkiye’de muhasebe denetimi faaliyetlerine ilk kez 1970’li yıllarda, yabancı sermayeli şirketlerin finansal bilgiye duydukları ihtiyacın karşılanması amacıyla başlanmıştır (Ertaş ve Kandemir, 2020, s.84). Ekonomik gelişmelerle paralel olarak ilerleyen bağımsız denetim çalışmaları ilk kez 1987 yılında bankalar alanında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemesi ile yapılmıştır. Halka açık işletmelerin bağımsız denetimi ise 1989 yılından itibaren yapılmaya başlanmıştır (Kaval, 2005, s.32).

1.4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde bağımsız dış denetime dair ilk yasal düzenlemeler, çok eski olmamakla birlikte 1987 yılından itibaren yapılmaya başlanmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s.70).

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin karşımıza çıkan yasal düzenlemeler, kronolojik olarak sırasıyla aşağıda belirtilmiştir:

- Bankacılık Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- Sermaye Piyasası Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- Sigortacılık Kanunu ile yapılan düzenlemeler,

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ile yapılan düzenlemeler,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile yapılan düzenlemeler.

Bağımsız denetim mesleğine ilişkin ilk düzenlemeler bankacılık alanında yapılmaya başlanmış olup, sermaye piyasası düzenlemeleri ile devam etmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından hazırlanan, uluslararası denetim standartlarına uygun en önemli düzenlemelerden biri, 2006 tarihli Seri X No 22 Bağımsız Denetim Standartları Tebliğı'dir (Sağlar, 2015, s.171). 2013 yılında bu tebliğın denetimle ilgili bazı maddeleri, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve 6326 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu'nun çeşitli düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilerek, uygulama alanı geliştirilmiştir (Çalıyurt ve Kesimli, 2015, s.16).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler açısından temel bir kaynak niteliğindedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.27). Bu kanun ile işletmelerin faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yürütülebilmesinin, denetlenebilir verilerin devlete ve ilgi duyan taraflara sunulabilmesinin sistemli ve belli bir standartta olmasının  n  açılmıştır (Güvemli ve  zbirecikli, 2011, s.150).

Türk Ticaret Kanunu'nun Sigorta Hukuku Bölümü'nde yer alan, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimine dair konular, usul ve esaslar düzenlenmiştir (İşseveroğlu, 2019 s.56).

Enerji, doğalgaz, elektrik piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin denetimi; 4628 sayılı Elektrik Piyasası Düzenleme Kurulu olarak kurulan, sonradan 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu ile Enerji Piyasası Kurumu adını alan kanun ile düzenlenmiştir. Petrol piyasalarında varlık gösteren işletmelerin denetimlerine

dair yetkilendirme ve düzenlemeler ise 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile düzenlenmiştir (Ürgüp ve Başar, 2021, s.2258).

Muhasebe ve denetim alanında önemli bir yere sahip olan 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetime tabi olma şartları genişletilmiş ve finansal tabloların, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygun olarak hazırlanması zorunluluğu getirilmiştir (Özkul ve Özdemir, 2015, s.240).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgili standartlar oluşturmak, standartları Türkçe’ye çevirmek, denetçi ve denetim kurumlarını yetkilendirmekle görevli kurumdur (Sağlar, 2015, s.3).

KGK’nın en önemli misyonu, finansal raporların kalitesini ve raporlara duyulan güveni arttıracak denetim ortamı sağlamak, raporların uluslararası standartlarla paralel olarak gelişmesini destekleyecek standartlar oluşturmak ve etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmektir (Özçelik ve diğerleri, 2014, s.57).

1.5. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri genel olarak; finansal tabloların bağımsız denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç türde ele alınır. Aşağıda bu sınıflandırmaları kısaca açıklayalım:

1.5.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Bağımsız denetimde ilk akla gelen ve en geniş denetim türü, finansal tablo denetimidir. İşletmelerin finansal tablolarının doğruluğu, faaliyet sonuçlarının gerçeği ifade edip etmediği ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun

olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bir görüş bildirilir (Bozkurt, 2018, s.33). Finansal tabloların etkinliğinin ve işlerliğinin her geçen gün artması, muhasebe işlemlerinin karmaşık yapısı, hata ve hile gibi ihtimallerin daima mevcut olması gibi faktörler, ilgili tabloların bağımsız denetimini gerekli kılmaktadır (Gürbüz, 1995, s.25).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmesi ve bağımsız denetime tabi olması gereken finansal tablolar aşağıdaki gibidir (Bilen ve diğerleri, 2014, s.34):

- Finansal Durum Tablosu (Bilanço),
- Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu),
- Nakit Akış Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu,
- Dipnotlar.

Finansal tabloların bağımsız denetimi yapılırken denetçinin göz önünde bulundurması gereken husus; denetimin, farklı ihtiyaç gruplarının farklı amaçlarını karşılayacak düzeyde, genel amaçlı olarak yapılmasıdır (Güredin ve Uyar, 2020, s.17).

1.5.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin faaliyetlerinin mevzuatlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığının denetlenmesi sürecidir (Durmuş ve Taş, 2008, s.14). Buradaki amaç, yetkili üst birimin koyduğu kurallara ya da prosedürlere uyulup uyulmadığının denetlenmesidir (Güredin ve Uyar, 2020, s.18). Bu üst birimler, işletme içinden ve işletme dışından olabilir (Aslan, 2010, s.76).

Uygunluk denetiminde karar mekanizması işletme yönetimi olup, genellikle bu tür faaliyetler üst yönetim tarafından yetkilendirilen iç denetçiler tarafından

yürütülür (Gürbüz, 1995, s.12). Örneğin bir işletmede kesilen mahsup fişlerinin, ilgili kişi tarafından imza edilip edilmediğinin iç denetçi tarafından kontrol edilmesi; yine başka bir örnekte vergi inceleme elemanı tarafından vergi tahsilat süreçlerinde mevzuatlarda belirtilen sürelerle uyulup uyulmadığının kontrol edilmesi gibi durumlar, uygunluk denetiminin konusunu oluşturmaktadır (Bozkurt, 2018, s.35).

1.5.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin ya da belli bir bölümünün verimlilik performansları açısından değerlendirilmesi amacıyla dönemsel olarak incelenmesi ve faaliyetlerinin önceden belirlenen hedeflere uygun olup olmadığının karşılaştırılması şeklinde yapılan denetim türüdür (Gücenme, 2004, s.2).

İşletmenin ekonomik amaçlarına uygun davranıp davranmadığının tespit edilmesi açısından; alınan kararların işlerliğinin, uygulama sonuçlarının ve işletme prosedürlerinin değerlendirilip işletme yönetimine öneride bulunulması ve rapor edilmesi sürecidir (Usul, 2015, s.17). Sistematik olarak yapılan faaliyet denetimleri ile büyüme ve karlılık ihtimalleri artırılmaya çalışılır; bu hedeflere ulaşmada engel durumlar egale edilerek yönetime destek olunur. Dolayısıyla yürütülen faaliyetlerin etken (amaca ulaşılmış), etkin (verimli) ve ekonomik olup olmadığı araştırılır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.15).

1.6. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA ŞARTLARI

Bağımsız denetime tabi olacak işletmeler, Bakanlar Kurulu kararları ile belirlenmektedir. 6102 sayılı TTK'nın 397/4. maddesine göre, 26.03.2018 tarihli, 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu kararınca, tek başına ya da bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile aşağıda sıralanan üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda ve iki hesap döneminde aşan işletmeler denetime tabidir

(www.kgk.gov.tr/mevzuat, 2014, s.2; 30/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkan Kararı):

- i. Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası (01/01/2023'ten itibaren 75 milyon Türk Lirası),
- ii. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası (01/01/2023'ten itibaren 150 milyon Türk Lirası),
- iii. Çalışan sayısı 175 ve üstü (01/01/2023'ten itibaren 150 kişi ve üstü).

Denetime tabi olmanın sınırları, Bakanlar Kurulu tarafından belli aralıklarla güncellenmektedir. Bundan dolayı denetim kapsamına giren işletme sayısı her yıl değişmektedir. Denetim hadleri aşağı çekildikçe, denetlenen işletme sayısı daha da artış göstermektedir (Güredin ve Uyar, 2020, s.47).

Bağımsız denetim kapsamı dışında kalma durumu ise; denetim yaptırmakla yükümlü şirketlerin tek başına ya da bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile denetim ölçütlerinden en az ikisini, art arda iki hesap döneminde sağlayamadığı durumda, izleyen hesap döneminden itibaren denetim tabiyetinden çıkmaktadır.

Ayrıca ilgili işletmeler, genel ölçütlerin en az ikisinin sınırlarının %20 altında kalırlarsa yine izleyen hesap döneminden itibaren denetimin kapsamından çıkmaktadırlar (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.49).

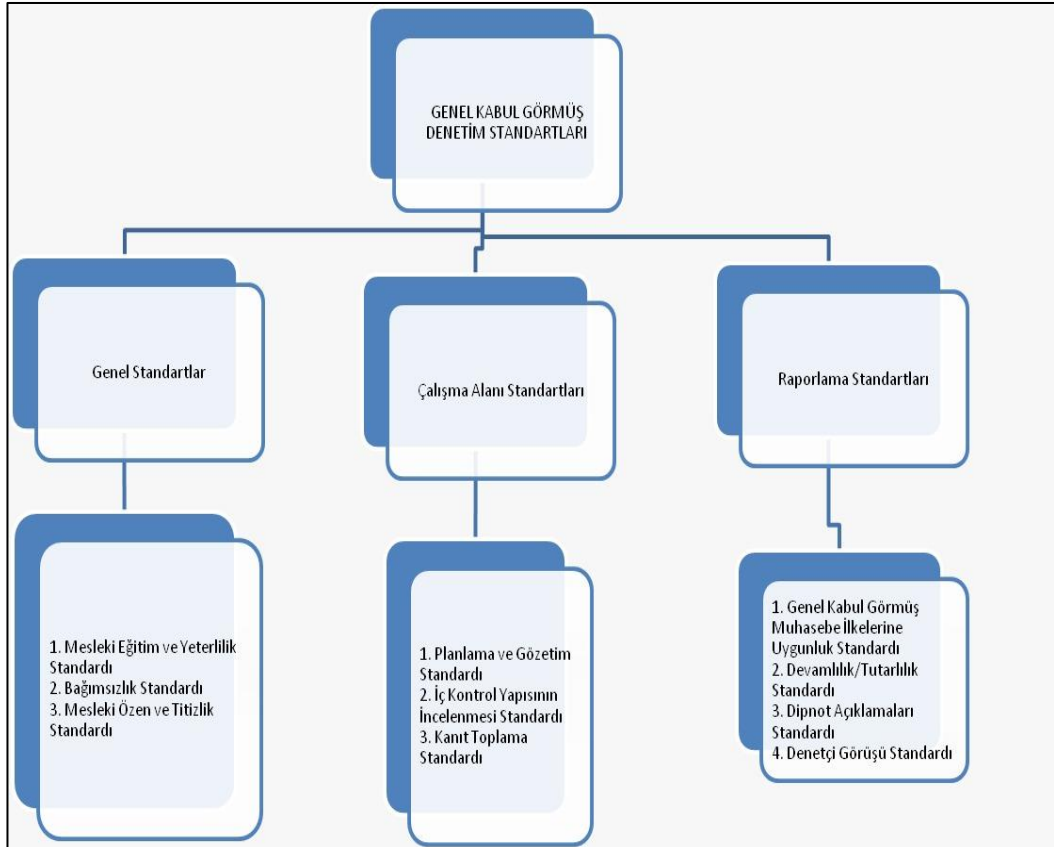
1.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Finansal tabloların denetimi toplumu ve diğer finansal tablo kullanıcılarını ilgilendiren ekonomik karar almadaki öneminden dolayı, belirli bir kalitede ve standartta olması gerekmektedir (Usul, 2015, s.37). Denetim çalışmalarının daha kaliteli ve işler bir vaziyete getirilmesi için yasalarca konulmuş, belirli meslek örgütlerince kabul görmüş çeşitli kıstaslara dayandırılması gerekmektedir.

Standartlara uygun olarak yürütülen denetim faaliyetlerinin sonucu üretilen raporlar daha güvenilir birer belge niteliği kazanmaktadır (Gürbüz, 1995, s.34). Denetçilerin faaliyetleri sırasında uymakla yükümlü oldukları, uluslararası standartlarla uyumlu kurallara, genel kabul görmüş denetim standartları denilmektedir (Erdoğan, 1994, s.6).

1947 yılında ABD’de denetim çalışmaları ile ilgili olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü/American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından genel kabul görmüş denetim standartları yayımlanmıştır (Usul, 2015, s.38). Bu standartlar temel olarak; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak sınıflandırılmaktadır.

Aşağıdaki şekilde genel kabul görmüş denetim standartlarını görebiliriz:



Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaynak: (Arens ve Loebbecke, 1980, s.17).

1.7.1. Genel Standartlar

Bir bağımsız denetçinin, mesleğin icrası sırasında nasıl davranış göstermesi gerektiğini ifade eden genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ile mesleki özen ve titizlik standardı olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır:

1.7.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Meslek mensuplarının belirli mesleki eğitimlerden geçmiş, denetim yapabilecek teknik bilgiye ve deneyime sahip bireyler olmaları beklenmektedir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005, s.54). Bağımsız denetçiler için eğitim ve deneyim/yeterlilik en önemli iki mesleki süreç olarak birbirini tamamlamaktadır (Bozkurt, 2018, s.43). Denetim, her iki aşamaya da sahip kişilerce yapılmalıdır.

1.7.1.2. Bağımsızlık Standardı

Denetim mesleğinin temel güvence sistemini oluşturan, vazgeçilemez unsuru bağımsızlık standardı olup, denetçilerin uyması beklenen temel standarttır (Erol ve Aslan, 2017, s.76). Denetlenen firma ile tarafsızlığın sağlanmış olması gerekmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, denetimi yürüten denetçilerin bağımsız düşünce mantığı ile faaliyette bulduklarını var sayarlar ve bu da denetim mesleği için en önemli güvence unsurudur (Güredin ve Uyar, 2020, s.55).

1.7.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetleri ile topluma, devlete ve finansal tablo kullanıcılarına sorumluluk üstlenirler (Tosun, 2021, s.105). Denetçilerin mesleki yetkinliği ve deneyimi, denetim sürecinin kalitesini etkileyen önemli bir faktördür (Ziaee, 2014, s.42). Bu nedenle denetim çalışmaları gerekli mesleki özen, çaba, dikkat ve titizlikle yapılmalıdır.

1.7.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim yapılırken denetçiler tarafından uyulması gereken çalışma alanı standartları ise; planlama ve gözetim, iç kontrol yapısının incelenmesi ve kanıt toplama standardı olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır:

1.7.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Denetim süreçlerinin ilk aşaması denetim planının hazırlanmasıdır (Bozkurt, 2018, s.45). Denetim çalışmaları esnasında planlama yapılırken; denetimi yapacak ekip çalışanlarının planlaması, denetim süresinin planlaması ve kaynakların etkin kullanımının planlaması yapılmalıdır (Güredin ve Uyar, 2020, s.56).

1.7.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı

Bir işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması, finansal tablolarında çeşitli hata risklerinin azalmasına neden olacağı için, denetim risklerinin de azalmasını sağlayacaktır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005, s.56). Denetim riski azaldıkça, düzenlenen görüş türüne etki edecek kanıt sayısı da azaltılmış olacaktır (Güredin ve Uyar, 2020, s.57).

1.7.2.3. Kanıt Toplama Standardı

İncelenen finansal tablolar ile ilgili makul bir sonuca ulaşabilmek için, yeterli miktarda ve uygun kalitede delil/kanıt elde edilmelidir (Gürbüz, 1995, s.35). Elde edilen kanıtlar, işletmelerin içinden ya da işletmelerin dışından temin edilebilir. İşletme dışından elde edilen kaynaklar daha önemli bir yere sahiptir (Durmuş ve Taş, 2008, s.30).

1.7.3. Raporlama Standartları

Denetim faaliyetleri sonucunda denetçinin hazırlaması gereken rapora dair unsurların nasıl olacağına dair bilgi veren raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, devamlılık/tutarlılık standardı, dipnot açıklamaları standardı ve denetçi görüşü standardı olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır:

1.7.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediği ifade edilmektedir (Erol ve Aslan, 2017, s.77). Denetçi, denetim faaliyetini yürüttüğü firmanın kayıtlarını ve finansal tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlayıp hazırlamadığını belirtmek durumundadır (Tosun, 2021, s.106).

1.7.3.2. Devamlılık/Tutarlılık Standardı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde devamlılığın sağlanması, finansal tabloların dönemler itibarıyla karşılaştırılabilmesine olanak tanıdığı için önem taşımaktadır. Buna göre denetçi raporunda muhasebe ilkelerinin cari dönemde, geçmiş dönemde olduğu gibi aynen uygulandığını belirtmek durumundadır (Güredin ve Uyar, 2020, s.62).

1.7.3.3. Dipnot Açıklamaları Standardı

Denetçi düzenlemiş olduğu raporda sayısal verilerin yanı sıra, finansal tablolara dair açıklayıcı unsurların da yeterli düzeyde olup olmadığına yer vermelidir (Bozkurt, 2018 s.47). Bu unsurlar dipnot açıklamalarıdır. Denetçi belirtilen açıklamaları yeterli bulduysa raporunda ayrıca bu konuya değinmeyebilir, ancak

aksi durumda gördüğü eksikleri raporunda kesinlikle belirtmesi gerekmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.74).

1.7.3.4. Denetçi Görüşü Standardı

Raporlama standartlarının sonucusu denetçi görüşü standardıdır. Denetçi raporunda finansal tablolara dair görüşünü belirtmek durumundadır (Gürbüz, 1995, s.35). Ayrıca denetçi üstlendiği sorumluluğu da açıkça belirtmelidir (Usul, 2015, s. 39). Denetçi görüşü standardına göre denetçi, yapmış olduğu faaliyetlerin özelliklerini açıklamak zorundadır (Bozkurt, 2018, s.47). Bu standart, kamu ve özel kesim denetim çalışmalarında ortak olarak uyulması gereken raporlama standardıdır (Güredin ve Uyar, 2020, s.63).

Denetçi uyguladığı çalışmalar sonucunda finansal tablolara dair görüşünü raporuna uygun görüş türünü seçerek (olumlu görüş, olumsuz görüş, sınırlı olumlu (şartlı) görüş, görüş bildirmekten kaçınma) açıklar (Selimoğlu ve diğerleri, 2019, s.74). Denetçi neden ilgili görüş türünü seçtiğini ayrıntılı olarak raporunda bildirmekle yükümlüdür (Tosun, 2021, s.106).

İKİNCİ BÖLÜM

BDS 700 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA STANDARDI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI

2.1. STANDARDIN YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), 1 Ocak 2017 dönemi ve sonrasındaki hesap dönemlerini kapsayacak olan denetim faaliyetlerinde uygulanır (BDS 700, md.5).

2.2. STANDARDIN KAPSAMI VE AMACI

Denetçinin görüş oluşturma yükümlülüğü, oluşan raporun içeriği ve şekline dair konular, bu standardın kapsamını oluşturur (BDS 700, md.1).

Bu standart ile, raporların küresel düzeyde daha tutarlı ve karşılaştırılabilir olması hedeflenerek, kullanıcılar tarafından raporlara olan güvenin artırılması amaçlanmaktadır. Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen denetimler, yürütülen denetimleri de daha kolay ve anlaşılabilir hale getirmektedir (BDS 700, md4).

Bir bağımsız denetim faaliyeti sonrasında denetçinin amacı (BDS 700, md.6):

- i. Yürütülen denetim esnasında elde edilen kanıtları değerlendirerek tam set finansal tablolara dair görüşünü oluşturmak,
- ii. Rapor görüşünü yazılı olarak sunmaktır.

2.3. DENETİM RAPORUNUN İÇERİĞİ

BDS 700'e göre denetim raporunun içeriği aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- Yazılı olarak düzenlenmesi gereken raporda - Bağımsız Denetçi Raporu - başlığı yer almalıdır (BDS 700, md.21).
- Denetim raporu, tarafları denetim sözleşmesi ile belirlenen denetlenen işletmenin ortakları, üst yöneticileri gibi, bir ilgili kişiye hitap edilerek yazılır (BDS 700, md.22).
- Raporun birinci bölümünde, -Görüş- kısmı yer alır (BDS 700, md.23). Burada işletmenin adı ve denetlenmiş olduğu, önemli muhasebe politikaları ve denetimin yapıldığı dönem gibi bilgilere yer verilir (BDS 700, md.24).
- Görüş kısmında -Görüşün Dayanağı- kısmı belirtilir. Bu kısımda, yapılan bağımsız denetim faaliyetinin, standartlara uygun olarak yapıldığı anlatılır (BDS 700, md.28).
- Standart açıklamalarına uygun olarak belirlenen kilit denetim konuları, tespit edilen bulgular ve uygulanan denetim prosedürleri açıklanır.
- Hem yönetimin hem de bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin yükümlülükleri ayrı bölümler halinde açıklanır (BDS 700, md.33).
- Denetçi görüşünde raporlama standartlarına ilave olarak diğer raporlama sorumlulukları kapsamında, -Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler- şeklinde ayrı bir bölüm altında bu sorumluluklarına yer verir (BDS 700, md.43).
- Son olarak denetimden sorumlu denetçinin adı, adının altında imzası ve adresi yer alır (BDS 700, md.46 ve md.47). Denetçi, raporunun tarihine de burada yer verir (BDS 700, md.48).

2.4. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINA İLİŞKİN GÖRÜŞ TÜRLERİ

Finansal tabloların bağımsız denetimi sürecinde bağımsız denetçi, finansal tabloların standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş verir (BDS 700, md.10). Denetçi denetimin sonucuna göre aşağıda belirtilen dört ayrı görüş türünden uygun olanı gerekçesiyle birlikte açıklayarak bildirir:

- I. Olumlu görüş,
- II. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş,
- III. Olumsuz görüş,
- IV. Görüş bildirmekten kaçınma.

2.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi yapmış olduğu denetimin sonunda, finansal tabloların geçerli raporlama çerçevesi ile uyumlu şekilde hazırlandığına dair kanaate vardığı durumda rapora olumlu görüş verecektir (BDS 700, md.7).

Denetim çalışmaları sırasında; yeterli miktarda ve uygun kalitede kanıt elde edildiği, dış teyitlerin hesaplar ile uygun şekilde sonuç verdiği, finansal tabloların önemli bir hata içermediği durumda denetçi olumlu görüş bildirmektedir (BDS 700, md.17). Denetçinin rapora olumlu görüş vermesi, finansal tablolar üzerinde makul güvenceyi artırır.

2.4.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme

Denetçi denetim kanıtlarını yeteri kadar elde etmiş, yanlışlıkların tek başına ve bütün halinde önemli olduğunu ancak finansal tablolara etkisinin zayıf olduğunu tespit ederse sınırlı olumlu (şartlı) görüş verecektir. Öte yandan denetçi yeterli denetim kanıtı elde edememiş, varsa tespit edilemeyen hataların etkilerinin

önemli, fakat genele yaygın olmadığı kanaatine varırsa, yine sınırlı olumlu görüş bildirecektir (BDS 705, md.7).

2.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Bir bütün olarak belirlenen önemlilik seviyesine göre yeterli miktarda denetim kanıtı elde edilmiş olmasına rağmen, hataların tek başına ve topluca önemli olduğu ve finansal tablolara etkisinin yaygın olduğu sonucuna vardığıysa, denetçi olumsuz görüş bildirecektir (BDS 705, md.8).

2.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi denetim faaliyetleri sırasında görüşünü etkileyecek yeterli miktarda denetim kanıtı elde edememiş, tespitini gerçekleştiremediği yanlışlıkların finansal tablolara etkisinin önemli ve yaygın olduğu kanaatine varmışsa görüş vermekten kaçınma şeklinde bildirimini yapar (BDS 705, md.9).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KİLİT DENETİM KONULARI

3.1. KİLİT DENETİM KONULARININ ÖNEMİ

Dünyada ve ülkemizde ekonomik alanda yaşanan gelişmeler denetim alanında da belli değişimleri gerekli kılmış, buna göre standartlar yoluyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu önemli düzenlemelerden birisi, denetim raporlarının daha detaylı bilgi içermesi açısından hayata geçirilen, kilit denetim konularıdır (Tez ve Gençoğlu, 2022, s.93).

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının yer almasıyla birlikte, denetlenen işletme ile ilgili mevcut ya da gerçekleşmesi muhtemel riskli alanlara ve dikkat çeken konulara dair önemli bilgiler sağlanmaktadır (Teraman ve Çelik, 2019, s.52).

Kilit denetim konuları, denetçinin denetim raporuna dair görüşünü oluştururken en fazla çalışma yaptığı hususları belirtmektedir (Ertan ve Kızılk, 2019, s.265). Bu yönüyle denetim faaliyetlerinin en önemli bölümünü oluşturmaktadır.

3.2. KİLİT DENETİM KONULARINDAN BEKLENEN FAYDALAR

Kilit denetim konuları işletmelerin yapısına, sektörüne, büyüklüğüne ve çeşitli özel durumlarına göre değişiklik gösterebilmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020, s.764). Denetçi bu durumları göz önünde bulundurarak, mesleki şüpheciligi ve deneyimiyle önemli bulduğu alanları bulguları ile birlikte kilit denetim konularında açıklayarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmektedir. (Biçer ve Erol, 2017, s.75).

Finansal bilgi talep edenler açısından kilit denetim konularından beklenen en büyük fayda, açıklanan verilerin doğruluğu ve dürüstlüğü konusunda güvence verilmesidir (Arzova ve Şahin, 2020 s.76).

3.3. BDS 701 ÖNCESİ KİLİT DENETİM KONULARI

Küresel ölçekte bakıldığı zaman, 2000’li yılların başlarında büyük işletmeler tarafından meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları sonucunda, denetim kuruluşlarına olan güven azalmış, raporların hileye yatkınlığı sorgulanır hale gelmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının haklı eleştirilerine karşın bağımsız denetçilerin, denetimin doğası gereği zaman ve maliyet gibi nedenlerden dolayı hata ve hileye açık oluşunun kendilerine bir sorumluluk yüklediğini savunmaları, ortaya denetimde beklenti açığı (audit expectation gap) kavramını çıkarmıştır (Demirel Arıcı, 2021, s.2).

Bu süreçte yaygın algı olarak denetimin doğası gereği meydana gelebilecek hata ya da hileden kaynaklı performans kayıplarının giderilme çabası, revizyon öncesi çalışmaların temelini oluşturmaktadır. Beklenti açıklarının azaltılması ancak denetçilerin doğru bilgi üretimini geliştirmekle mümkün olacaktır. Bağımsız denetim, sunulan kaliteli ve işlevli raporlar sayesinde ekonomik fonksiyonunu yerine getirmiş olacaktır (Sarısoy ve Kepçe, 2019, s.61).

Denetimde beklenti farklarının giderilmesi için farklı çalışmalar yapılmaktadır. Kurumlarda denetim eğitimi verilmesi, denetçilerin yetkilerinin artırılması, raporların kapsamının genişletilmesi ve denetim tekniklerinin çeşitlendirilmesi bu önerilerden bazılarıdır (Koh ve Woo, 1998, s.151). Akademik çevrelerin yanında, düzenleyici kurumlar da beklenti boşluklarına yönelik çalışmalarda bulunmuşlardır (Sarısoy ve Kepçe, 2019, s.40).

3.4. REVİZYON SONRASI KİLİT DENETİM KONULARI

Yaşanan denetim skandalları sonrasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu/International Federation of Accountants (IFAC) yeni bazı denetim standartları hazırlarken, var olan bazı standartlar üzerinde de revizeler yapmıştır. Kilit denetim konuları, bu revizeler sonrasında denetim raporlarındaki yerini almıştır.

Ülkemizde ise 2017 yılı itibariyle denetim raporlarında önemli konuların nedenleri ile birlikte raporlara alınması zorunlu hale getirilmiştir (Demirel Arıcı, 2021, s.3). Buradaki önemli konular, işletme yönetiminden sorumlu olan kişilere bildirilen hususlar içinden seçilen kilit denetim konularıdır (Tez ve Gençoğlu, 2022, s.96).

3.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ KALİTESİNE ETKİSİ

Kilit denetim konularının bağımsız denetçilerin raporlarında yer almasıyla birlikte, riskli alanlara mesleki şüphecilik ile yaklaşarak çalışma kapsamı derinleştirilmiş, denetimin kalitesinin artırılması hedeflenmiş ve bu sayede finansal tablo kullanıcıları ile daha güvenilir bir iletişim yolu kurulması amaçlanmıştır (Akdoğan ve Bülbül, 2019, s.23).

Finansal tabloların denetimi ile bilgi kullanıcılarına raporların hata ve hile içermediğine dair sağlanan makul güvence seviyesinin, kilit denetim konularının raporlara eklenmesiyle daha da pekiştirilmesi hedeflenmiştir (Atmaca ve Özcan, 2020, s.117).

Yenilenen denetçi raporlarının en önemli özelliklerinden biri, raporlara ‘denetçi gözüyle’ yaklaşılması ve konuların bu çerçevede ele alınmasıdır. Bu yaklaşım ile raporların ve gerçekleştirilen denetimin şeffaf, iletişim değeri yüksek, yönetimle

kurulacak ilişkilerin daha gcl olması, en nihayetinde denetimin kalitesindeki algnn geliştirilmesi hedeflenmiştir (Türedi ve Celayir, 2021, s.207).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Küresel ekonomik değişimler, finansal bozulmalar ve krizler, yaşanan muhasebe hilesi vakaları gibi nedenler; finansal rapor kullanıcılarının raporlar üzerinde güven sorunlarını ortaya çıkarmıştır (Arzova ve Şahin, 2020 s.75). Bu alandaki tıkanıklıkları gidermek ve revizyon öncesi dönemlerdeki beklenti açıklarını kapatabilmek için, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu/International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) 2015 yılında *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* standardını yayımlamıştır.

Denetçinin raporunda yer verdiği kilit denetim konularına dair sorumluluğu, ilgili kilit denetim konularının şekil ve içeriği, bu standart ile belirlenmiştir (BDS 701, md.1).

4.1. STANDARDIN YÜRÜRLÜK TARİHİ

BDS (Bağımsız Denetim Standardı) 701'e göre;

- Borsada işlem gören işletmeler için 01.01.2017 tarihinden itibaren başlamak üzere devam eden hesap dönemlerinde ilgili standart uygulanır.
- 6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu) uyarınca denetime tabi işletmeler 01.01.2018 tarihinden itibaren devam eden hesap dönemlerinde ilgili standart uygulanır (BDS 701, md.6).

4.2. STANDARDIN KAPSAMI VE AMACI

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesinin öncelikli hedefi, şeffaflık unsurunu öne çıkararak rapora olan güvenin artırılmasını sağlamaktır (BDS 701, md.2).

Denetçi raporunu aşağıda belirtilen maddeler doğrultusunda hazırlamaktadır:

- Denetimin sonuçlarına göre kilit denetim konularını belirlemek,
- Finansal tablolara dair görüş oluşturmak,
- Belirlenen kilit denetim konularını denetim raporunda açıklamak ve bildirmek (BDS 701, md.7).

4.3. ANA HÜKÜMLER

4.3.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında; önemli yanlışlık riski taşıyabilecek alanları, yüksek belirsizliğe maruz kalabilecek muhasebe tahminleri ile cari hesap dönemi içerisinde meydana gelen, işletmeyi etkileyebilecek unsurları göz önünde bulundurarak kilit denetim konularını belirleyerek hazırlar (BDS 701, md.9 ve 10).

4.3.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Finansal tabloların denetiminde kilit denetim konusu olarak bildirilmek istenen hususlar, ilgili mevzuat tarafından kamuya açıklanmasına müsaade edilmediği durumlar dışında raporda bildirilebilir (BDS 701, md.14).

Denetçi kilit denetim konularını bildirirken raporunda yer vereceği giriş cümlesi aşağıdaki gibi olacaktır (BDS701, md.11):

- i. Kilit denetim konularının ilgili hesap döneminde, denetçinin mesleki yargısına göre belirleyeceği en önemli unsurlar olduğunu,
- ii. Belirlenen kilit denetim konularının, finansal tabloların denetimine ilişkin görüş oluşturulmasında ele alındığını ve bu konuda başka bir görüş verilmeyeceğini belirtir.

4.3.3. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Bu aşamada denetçi, raporunda belirlediği kilit denetim konuları hakkında işletme yönetimine bilgi verdiği gibi; işletmenin durumuna ilişkin bildireceği herhangi bir kilit denetim konusu olmadığında da aynı şekilde üst yönetim ile ilgili sorumlu olan taraflara bilgi verir (BDS 701, md.17).

4.3.4. Belgelendirme

Denetçi belgelendirme esnasında kullanacağı çalışma kağıtlarında aşağıdaki konulara yer verir (BDS701, md.18):

- i. Denetim faaliyetleri esnasında bir hususun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin gerekçesi,
- ii. Finansal tabloların denetimi sonrasında raporda bildirilebilecek kilit denetim konusu olmadığına dair kararın gerekçesi,
- iii. Bir husus kilit denetim konusu olarak belirlenmiş fakat raporda bildirilmemişse, buna dair kararın gerekçesi.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDAKİ KİLİT DENETİM KONULARI: BİST-100’DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERİN 2021 RAPORLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Bu çalışmanın konusu, bağımsız denetçi raporlarının en önemli kısmını oluşturan kilit denetim konularına dair incelemelerde bulunmaktır. Türkiye’de ilk kez 2017 yılında yürürlüğe konulan BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi Standardı kapsamında, Borsa İstanbul’da BİST-100 endeksinde listelenen işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konuları ele alınmıştır.

5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim sürecinin çıktısı olan bağımsız denetim raporu, finansal tablo kullanıcıları ve karar vericilerin işletmelerle ilgili kararlarında büyük önem taşımaktadır. Denetçi tarafından açıklanan verilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile makul güvence sağlanmaktadır. Kilit denetim konuları da bu raporların en önemli bölümünü oluşturmaktadır. Denetimler esnasında bir işletme ile ilgili altı çizilmesi gereken tüm önemli noktalar kilit denetim konuları ile kullanıcıların dikkatine sunulabilir. Bu nedenle bu çalışmanın amacı Türkiye’de 2021 yılı raporları örneklemini ile kilit denetim konuları hakkında çeşitli bulgular elde ederek incelemelerde bulunmaktır. Kilit denetim konularının açıklanması ile denetim raporlarının daha detaylı olması ve daha fazla bilgi içermesi kullanıcıların güven duyması açısından önemlidir.

5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE KISITLARI

Araştırmanın inceleme konusunu BİST-100’de işlem gören işletmelerin 2021 dönemi raporları oluşturduğundan, kapsamını da bu dönemde Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda yayımlanan 2021 raporları oluşturmaktadır. Beş bölümden oluşan çalışmanın son bölümünde raporlardan aldığımız veriler analiz edilmiştir.

Raporların KAP’ta yayınlanma süreleri değişiklik gösterdiğinden, bazı işletmelerin bağımsız denetim ve yönetim kurulu faaliyet raporlarına, kendi web sayfalarında yer alan yatırımcı ilişkileri bölümlerinden erişim sağlanmıştır. Toplamda 100 işletmenin raporlarından tablolar halinde veri setleri oluşturulmuş, sonuçları özetlenmiştir.

Çalışmamızın ilgili bölümlerinde incelenen BDS700 ve BDS 701’e Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan (KGK) erişim sağlanmıştır.

5.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın ilk bölümünde bağımsız denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, yasal düzenlemeler, denetim türleri ve denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde ise BDS 700 referans alınarak bağımsız denetçi raporu ve görüş türleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde kilit denetim konularının raporların kalitesine etkisi ele alınmıştır. Dördüncü bölümde BDS 701’e göre kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlarda bildirilmesi ile ilgili bilgi verilmiştir. Beşinci ve son bölümde ise içerik analizi yöntemiyle Türkiye’de bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelenirken, BİST-100’de işlem gören işletmelerin 2021 dönemi raporları ve yönetim kurulu faaliyet raporları baz alınmıştır. İşletmelerin sektörlerine, denetim şirketlerine, denetçi

görüşlerine, raporun yayınlanma süresine, raporu imzalayan denetçinin cinsiyetine, çalışan sayısına, işletmenin büyüklüğüne, yönetim kurulu üye sayısına ve yönetim kurulunda yer alan kadın üye sayısına göre raporlarda açıklanan kilit denetim konularının ortalama sayısı üzerine tablolar oluşturulmuştur. Bu tabloların bulguları özetler halinde anlatılmıştır. Ayrıca 2021 yılı raporlarına dair bildirilen kilit denetim konularının her birinin raporlarda kaçar kez yer aldığı bilgisi yine tablo şeklinde ele alınmıştır.

5.5. KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİ ÜZERİNE LİTERATÜR İNCELEMESİ

Kilit denetim konularının bildirilmesi üzerine yaptığımız literatür çalışmasının sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Brasel, Doxey ve diğerleri (2016), çalışmalarında ISA 701 dahilinde kilit denetim konularının raporlara eklenmesiyle denetçinin üzerinde yaratacağı sorumluluk üzerinde durmuşlardır. Burada tespit edememe riskinin denetçinin sorumluluğuna etkisi incelenmiş, belirli koşullarda kilit denetim konuları açıklamalarının, denetçi sorumluluğunu azalttığı sonucuna varılmıştır.

Doğan (2018), çalışmasında BDS 701'e göre kilit denetim konularının nasıl belirleneceğini ve bildirileceğini araştırmıştır. BDS 701 ile ISA 701'in uygulamada birbirinden farkının olup olmadığını incelemiş ve bunun sonucunda, ISA 701'in borsada işlem gören şirketleri kapsadığı, BDS 701'in hem borsada işlem gören işletmeleri, hem de 6102 Sayılı TTK gereği denetime dahil edilen işletmeleri kapsadığını açıklamıştır. Ayrıca çalışmasında, her KDK'nın işletmenin yapısı göz önünde bulundurularak işletmeye özgü belirlenmesi sonucuna varmıştır.

Segal (2017), Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören işletmelerin raporlarındaki kilit denetim konuları üzerine içerik analizi yapmıştır. Ulaştığı sonuçlar; kilit denetim konularının raporların gerçeğe uygun olma özelliğini ve denetlenmiş mali tabloların şeffaflık düzeyini arttırdığı yönündedir.

Çağırın ve Varıcı (2019), çalışmalarında BDS 701'e uygun olarak verilen kilit denetim konularını, Bist'te kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 dönemi raporlarını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Çalışmanın değerlendirmesinde, kilit denetim konularının raporlara yeni bir anlam yüklediği düşünülmektedir. Denetimde sembolik ifadelerden çok, yönetimle iletişim oranı yüksek raporlar elde edildiği sonucuna varılmıştır.

İşseveroğlu (2019), çalışmasında kilit denetim konularını, Endekste yer alan sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları itibarıyla raporlarını incelemeye almıştır. BDS 701 kapsamında bu yıllarda kilit denetim konularının 7 adet sigorta şirketinin raporlarına alınması konu edilmiştir. İlgili işletmelerin raporlarındaki KDK'ların BDS 701'e uygun ele alındığı sonucuna varılmıştır.

Gold, Heilmann ve diğerleri (2020), denetçi raporlarında kilit denetim konularının yer almasının, yöneticilerin raporlama üzerindeki davranışları üzerindeki etkisini incelemiştir. Kilit denetim konularının yöneticileri daha şeffaf olmaya zorladığı ve hesap verme baskısına ittiği sonuçlarına ulaşmışlardır.

Karapınar ve Dölen (2020), çalışmalarında, Borsa İstanbul'da 2018 dönemi raporlarındaki kilit denetim konularını incelemiştir. 374 raporda yer alan 707 kilit denetim konusu nitel analiz metoduyla ele almışlardır. 9 şirketin raporunda kilit denetim konusu belirtilmediği için kapsama 365 şirket dahil edilmiştir. Ulaşılan bulgular; KDK'ların denetçilerin görüş türlerine, sektörlerine göre değişkenlik gösterdiği ve dört büyük denetim şirketinin belirlediği KDK sayısının, diğer denetim şirketlerinin bildirdiği KDK sayısından fazla olduğudur.

Arzova ve Şahin (2020), kilit denetim konularını BİST-30, BİST-50 ile BİST-100 Endekslerindeki finans kurumları üzerinden incelemişlerdir. Endekste faaliyet gösteren işletmelerin denetimine yönelik hususlar ile KDK arasında önemli bir ilişkinin olup olmadığı incelenmiştir. 20 adet raporda 48 adet KDK açıklandığı, en sık rastlanan konuların ise emekli sandığı işlemleri ile kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı sonucuna varılmıştır.

Celayir ve Türedi (2021), çalışmalarında Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 kapsamında kilit denetim konularına dair bilgi verilmiştir. Bağımsız denetçinin kilit denetim konusu belirlerken nelere dikkat edilmesi gerektiği ve nasıl bildireceği incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim raporlarının içeriği geliştikçe, raporların kalitesinin de artacağı ifade edilmiştir.

5.6. ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI

Çalışmada bağımsız denetim ve kilit denetim konuları hakkında detaylı bilgiler yer almaktadır. BDS 700'e göre denetçi görüşü nasıl oluşturulmalıdır, BDS 701'e göre kilit denetim konuları bu görüşlerde nasıl açıklanmalıdır gibi soruların yanıtları çalışmada açıklanmıştır. Ayrıca BDS 701 öncesi kilit denetim konuları ile revizyon sonrası kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarının kalitesine etkisi çalışmanın içerisinde ayrı bir bölümde incelenmiştir.

BİST-100'de işlem gören işletmelerin 2021 dönemi raporlarındaki kilit denetim konuları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Buradaki bulguların kilit denetim konularına etkisi açıklanmıştır. 2021 raporlarından edinilen birçok bilgi tablolar halinde aktarılmıştır. Denetçi görüşlerinin türleri, raporların yayınlanma süreleri, işletmelerin büyüklük bilgileri, raporu imzalayan denetçinin cinsiyeti gibi bilgiler burada yer almaktadır.

İlgili dönemde ele alınan işletmelerin yönetim kurulu faaliyet raporlarından alınan bilgilerin, kilit denetim konularına etkisi analiz edilmiştir. Yönetim kurulundaki üye sayısının ve kadın üye sayısının kilit denetim konusu sayısına etkisi incelenmiştir.

Çalışmanın kilit denetim konuları ve 2021 raporları ile ilgili detaylı bilgiler içermesinin literatüre ve bu alan ile ilgili yapılacak diğer çalışmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

5.7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde, Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan (KAP) erişim sağlanan Borsa İstanbul endeksinde yer alan en büyük 100 işletmenin 2021 yılı bağımsız denetim raporları ve yönetim kurulu faaliyet raporlarından edinilen bilgilerin, açıklanan kilit denetim konularına etkilerinin analiz edildiği tablolar ve bulguları yer almaktadır.

Tablo 5.1. BİST-100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı ve Her Sektör İçin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı

Sektör	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Her Sektör için İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı
Bilgi ve İletişim	2	7	3,50
Elektrik Gaz ve Su	8	26	3,25
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	2	2,00
İmalat	38	76	2,00
İnşaat ve Bayındırlık	2	4	2,00
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3	3	1,00
Mali Kuruluşlar	32	63	1,97
Teknoloji	4	12	3,00
Toptan ve Perakende Ticaret	8	14	1,75
Ulaştırma ve Depolama	2	4	2,00
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.1.'de BİST-100 endeksinde yer alan işletmelerin, ana sektörlerine göre dağılımını ve bu dağılıma göre kilit denetim konularının işletme bazında ortalamalarını görmekteyiz. Buna göre ele aldığımızda aşağıdaki verilere ulaşmamız mümkün olmaktadır:

- BİST-100'de bilgi ve iletişim alanında 2 adet işletme bulunmaktadır. Yazılan denetim raporlarında bu 2 işletme için toplam 7 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Bu sektörde yer alan işletme başına düşen ortalama kilit denetim konusu 3,50'dir.
- Elektrik, gaz ve su alanına baktığımızda, endekste yer alan 8 işletme raporunda açıklanan kilit denetim sayısı toplam 26 adet olup, işletme başına ortalama 3,25 kilit denetim konusu düşmektedir.
- Gayrimenkul faaliyetinde bulunan 1 adet işletmenin raporunda 2 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Ayrıca gayrimenkul sektörü, BİST-100 endeksinde mevcut sektörler içerisinde en az işletme sayısına sahip faaliyet alanı olmuştur.
- 38 adet işletme ile endekste en fazla işletmeye sahip olan imalat sektöründe yer alan firmalar için yazılan denetim raporlarında toplam 76 adet kilit denetim konusu açıklanmış olup, işletme başına ortalama 2,00 kilit denetim konusu düşmektedir. Aynı zamanda sektörler içinde en fazla KDK sayısı da yine bu alanda açıklanmıştır.
- İnşaat ve bayındırlık alanında faaliyet gösteren 2 adet işletme raporunda toplam 4 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. İşletme başına düşen ortalama kilit denetim konusu ortalama 2,00'dir.
- Endekste madencilik ve taş ocakçılığı alanında 3 adet işletme yer almaktadır. Bu işletmelerin denetçi raporlarında toplam 3 adet kilit denetim konusuna yer verilmiş olup, işletme başına ortalama 1,00 kilit denetim konusu açıklanmıştır.
- Mali kuruluşlar sektöründe yer alan 32 adet işletmenin denetim raporunda toplam 63 adet kilit denetim konusu belirlenmiştir. İmalat sektöründen

sonra en fazla işletmenin faaliyet yürüttüğü sektör olan mali kuruluşlar sektöründe işletme başına düşen ortalama kilit denetim sayısı 1,97'dir.

- Teknoloji sektöründe faaliyet gösteren 4 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin raporlarında toplam 12 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir. İşletme başına ortalama 3,00 kilit denetim konusu açıklanmıştır.
- Endekste toptan ve perakende ticaret alanında faaliyette bulunan 8 adet işletmenin denetim raporunda toplam 14 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Sektörde yer alan işletme başına ortalama 1,75 kilit denetim konusuna yer verilmiştir.
- Ulaşım ve depolama sektöründe yer alan 2 adet işletme raporunda toplam 4 adet KDK belirlenmiş olup, işletme başına ortalama 2,00 kilit denetim konusu açıklanmıştır.

Yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre, işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ile ortalama KDK açıklama sayıları arasında istatistiksel olarak anlamlı ($p<0.05$) bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Ortalama KDK açıklamalarının yüksekliği bakımından, bilgi ve iletişim, elektrik gaz ve su ile teknoloji sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler dikkat çekmektedir.

Tablo 5.2. Her Denetim Şirketi İçin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı

Denetim Şirketi	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Her Denetim Şirketi için İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı
PwC	25	44	1,76
EY	23	44	1,91
Deloitte	18	32	1,78
KPMG	11	24	2,18
Grant Thornton International	5	22	4,40
Aday Bağımsız Denetim	2	4	2,00
ATA Uluslararası Bağımsız Denetim	2	5	2,50
Gürel YMM (Bakers Tilly)	2	7	3,50
Yeditepe Bağımsız Denetim	2	3	1,50
BDO Denet Bağımsız Denetim	1	3	3,00
Birleşik Ekol	1	2	2,00
Deneyim Bağımsız Denetim	1	2	2,00

Mazars Denge	1	3	3,00
Finansal Eksen Bağımsız Denetim	1	3	3,00
Güncel Bağımsız Denetim	1	2	2,00
HLB Saygın Bağımsız Denetim	1	3	3,00
MGI Bağımsız Denetim	1	5	5,00
RSM International	1	1	1,00
TTK Bağımsız Denetim	1	2	2,00
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.2.'de, BİST-100 endeksinde yer alan her bir işletmenin denetimini yürüten denetim şirketi için işletme başına açıklanan ortalama kilit denetim konusu sayılarına ulaşmaktayız. Tabloda görüldüğü üzere, toplam 19 denetim şirketi tarafından 100 adet işletmenin raporu sunulmuş, bu raporlarda toplam 211 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır.

Tablonun ilk dört satırında, dünyada ve ülkemizde denetim alanında faaliyet gösteren dört büyük (Big Four) denetim şirketini (PwC, EY, Deloitte, KPMG) görmekteyiz. BİST-100 endeksi içerisinde yer alan 100 firmanın 77'sinin denetimini Big Four da denilen dört büyük denetim şirketi üstlenmiş, geriye kalan 23 firmanın denetimini ise ülkemizde faaliyet gösteren diğer denetim şirketleri yürütmüştür.

Big Four şirketleri bağımsız denetim raporlarında 77 firma için toplam 144 adet kilit denetim konusu (ortalama 1,87) açıklarken, diğer denetim şirketleri 23 firmanın denetim raporunda 67 adet kilit denetim konusuna (ortalama 2,91) yer vermiştir. Ortalama KDK sayılarına bakıldığında, dört büyük denetim şirketinin daha az kilit denetim konusu açıkladığı söylenebilir. Yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre, Big Four tarafından denetlenen ve denetlenmeyen işletmelerin ortalama KDK açıklama sayısı arasında istatistiksel olarak anlamlı ($p<0.001$) bir farklılık olduğu belirlenmiştir.

Ayrıca tabloda her bir denetim şirketinin denetlediği işletme başına düşen ortalama kilit denetim sayısını da detaylı olarak görmekteyiz. Örneğin PwC'nin

denetlediđi 25 adet iřletmenin raporunda toplam 44 kilit denetim konusu aıklamıřtır, iřletme bařına ortalama 1,76 kilit denetim konusu dūřmektedir.

Tablo 5.3. Her Deneti Grūřu İin İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı

Deneti Grūřu	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Her Deneti Grūřu iin İřletme Bařına Ortalama KDK Sayısı
Olumlu Grūř	88	183	2,08
Sınırlı Olumlu (řartlı) Grūř	12	28	2,33
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.3.'te grūldūđu üzere, 2021 yılı iinde BİST-100 řirketlerinin raporlarında olumlu ve sınırlı olumlu (řartlı) grūř dıřında bir grūř tūrüne yer verilmemiřtir.

88 iřletmenin denetim raporuna olumlu grūř verilmiř, bu raporlarda 183 adet kilit denetim konusu aıklanmıřtır. Her deneti grūřu bařına ortalama 2,08 kilit denetim konusu dūřmektedir.

12 işletmenin denetim raporunda sınırlı olumlu (şartlı) deneti grūřu verilmiş, bu raporlarda 28 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Her deneti grūřu başına ortalama 2,33 kilit denetim konusu dūřmektedir. Sınırlı olumlu (şartlı) grūř verilen raporlarda daha fazla kilit denetim konusu aıklandığı grūlmektedir. Ancak yapılan bağımsız rnekleme t-testi sonularına gre, olumlu ve şartlı grūř ieren raporlarda yer alan KDK aıklama sayılarının ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı ($p>0.05$) bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 5.4. Denetim Raporu Yayınlanma Süresi Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı

Denetim Raporu Yayınlanma Süresi (Gün)	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Denetim Raporu Yayınlanma Süresi Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı
26	1	4	4,00
28	1	1	1,00
31	1	2	2,00
32	1	2	2,00
33	1	3	3,00
34	5	16	3,20
35	2	2	1,00
39	3	6	2,00
40	1	1	1,00
41	2	3	1,50
42	3	6	2,00
45	3	7	2,33
46	4	9	2,25
47	3	6	2,00
48	6	15	2,50
49	2	7	3,50
52	4	6	1,50
54	2	4	2,00
55	3	7	2,33
56	5	8	1,60
59	4	8	2,00
60	9	12	1,33
61	5	10	2,00
62	1	2	2,00
63	4	8	2,00
66	2	4	2,00
68	5	12	2,40
69	5	13	2,60
70	9	22	2,44
71	1	3	3,00
81	1	1	1,00
87	1	1	1,00
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.4.'te, sunulan raporların yayınlama süreleri dikkate alınarak, kilit denetim konusu sayısını etkileyip etkilemediği incelenmiştir.

Hesap döneminin kapanış tarihinden itibaren en uzun sürede raporu yazılan işletmenin yayınlanma süresi 87 gün sürmüştür 1 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Tam tersi şekilde yayınlanma süresi en kısa süren işletmenin raporu 26 günde yazılmış ve 4 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Dolayısıyla muhtemel sonuç gibi düşünülse de, raporlama süresi uzadıkça daha fazla kilit denetim konusu açıklanabilir gibi bir çıkarıma ulaşamamaktadır. Daha kısa sürede yazılan raporda, daha fazla kilit denetim konusu açıklanmıştır.

Burada denetim ekibinin sayısı, işletme verilerinin karmaşıklığı ya da fazla olması gibi durumlar raporlama süresini etkilemiş ancak kilit denetim konularını etkilememiş olabilir. Aynı şekilde raporlama süresinin kısa olması da sayıca en fazla kilit denetim konusu açıklanmasına neden olmuştur diyemiyoruz. Ancak ortalama sürelerde yazılan raporlarda daha fazla kilit denetim konularına yer verilmiştir denebilir. Örneğin 34 günde yazılan raporda 7 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır.

Tablo 5.5. Denetçi Cinsiyeti Dikkate Alınarak İşletme Başına Hesaplanan Ortalama KDK Sayısı

Raporu İmzalayan Denetçi Cinsiyeti	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Denetçi Cinsiyeti Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı
Erkek	79	157	1,99
Kadın	21	54	2,57
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.5.'te, raporu imzalayan denetçi cinsiyetinin açıklanan kilit denetim konusu sayısına bir etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. 2021 dönemi raporlarında BİST-100 endeksinde yer alan işletmelerin 79 adedini erkek denetçiler, 21 adedini ise kadın denetçiler imzalamıştır.

Erkek denetçiler imzaladıkları 79 denetim raporunda 157 adet kilit denetim konusu açıklarken, kadın denetçiler ise 21 işletmenin raporunda 54 adet kilit denetim konusu açıklamıştır.

İşletme başına ortalama olarak erkek denetçiler 1,99 adet, kadın denetçiler ise 2,57 adet kilit denetim konusu belirlemiştir. Bu durumda kadın denetçilerin imzaladıkları raporlarda daha fazla kilit denetim konusuna yer verildiği çıkarımını yapmak mümkündür.

Zaten yapılan bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına göre de kadın ve erkek denetçilerin imzaladıkları raporlarda yer alan KDK açıklama sayılarının ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı ($p<0.05$) bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 5.6. Çalışan Sayısı Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı

Çalışan Sayısı	İşletme Sayısı	KDK Sayısı	Çalışan Sayısı Dikkate Alınarak İşletme Başına Ortalama KDK Sayısı
3	1	1	1,00
4	1	1	1,00
9	1	1	1,00
25	1	1	1,00
29	1	2	2,00
33	1	4	4,00
66	1	2	2,00
72	1	2	2,00
82	1	2	2,00
100	1	2	2,00
123	1	2	2,00
144	1	1	1,00
255	1	1	1,00
299	1	3	3,00
312	1	3	3,00
336	1	1	1,00
406	1	1	1,00
428	1	1	1,00
438	1	1	1,00
462	1	5	5,00
497	1	2	2,00
537	1	1	1,00
542	1	3	3,00
550	1	3	3,00
551	1	7	7,00

559	1	1	1,00
646	1	2	2,00
665	1	2	2,00
701	1	1	1,00
791	1	1	1,00
890	1	3	3,00
963	1	6	6,00
1006	1	2	2,00
1030	1	1	1,00
1079	1	2	2,00
1091	1	1	1,00
1129	1	4	4,00
1210	1	1	1,00
1255	1	3	3,00
1278	1	1	1,00
1338	1	1	1,00
1401	1	2	2,00
1565	1	2	2,00
1576	1	3	3,00
1843	1	1	1,00
2082	1	1	1,00
2286	1	1	1,00
2303	1	1	1,00
2373	1	3	3,00
2377	1	1	1,00
2536	1	2	2,00
2664	1	1	1,00
2846	1	2	2,00
2910	1	1	1,00
2912	1	1	1,00
3115	1	2	2,00
3221	1	2	2,00
3232	1	2	2,00
3554	1	2	2,00
4065	1	2	2,00
4105	1	3	3,00
4477	1	4	4,00
4638	1	1	1,00
4799	1	1	1,00
4838	1	2	2,00
4844	1	2	2,00
5010	1	3	3,00
5111	1	2	2,00
5837	1	2	2,00
5923	1	2	2,00
6574	1	1	1,00
6585	1	3	3,00
8000	1	1	1,00

9416	1	1	1,00
9447	1	3	3,00
9905	1	2	2,00
11300	1	5	5,00
12184	1	2	2,00
12788	1	2	2,00
13724	1	3	3,00
15552	1	2	2,00
16543	1	3	3,00
16701	1	1	1,00
16929	1	2	2,00
18354	1	3	3,00
19119	1	3	3,00
20339	1	3	3,00
22698	1	2	2,00
22802	1	3	3,00
26000	1	3	3,00
35868	1	4	4,00
37394	1	2	2,00
39487	1	4	4,00
39659	1	2	2,00
40470	1	2	2,00
51351	1	1	1,00
63612	1	2	2,00
65054	1	2	2,00
70197	1	2	2,00
105908	1	3	3,00
TOPLAM	100	211	

Tablo 5.6.'da işletmelerdeki çalışan sayılarının, bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularına bir etkisinin olup olmadığı analiz edilmiştir.

BİST-100'de 3 kişi ile en az çalışan sayısına sahip işletmenin raporunda 1 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. En fazla çalışan sayısına sahip işletmenin 105.908 çalışanı olup, raporunda 3 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Ancak buradan en fazla çalışanı olan işletmenin en fazla KDK açıkladığını belirlenmemektedir. Çünkü raporunda en fazla KDK açıklanan işletmenin 551 çalışanı vardır ve raporunda 7 adet KDK açıklanmıştır.

Aynı şekilde ortalamalara baktığımızda, 6 adet kilit denetim konusu açıklanan işletmenin 963 çalışanı; 5 adet kilit denetim konusu açıklanan işletmenin de 462

çalışanı bulunmaktadır. Dolayısıyla çalışan sayısı ile raporlardaki kilit denetim konusu sayısı arasında doğrusal bir ilişki olduğunu söylemek güçtür.

Tablo 5.7. Her bir KDK'nın Raporlarda Açıklanma Adedi

KDK Açıklaması	Açıklama Adedi
Hasılatın Kaydedilmesi	17
Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	17
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu ile Muhasebeleştirilmesi	11
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	9
Stokların muhasebeleştirilmesi	8
Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi	6
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	6
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Olarak Değer Ölçümleri	6
Garanti gider karşılığı	6
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi	5
Stok değer düşüklüğü karşılığı	5
Aktifleştirilen Maden Varlıkları	5
Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği (Geçmiş yıl zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi)	5
Türev finansal araçlar	5
Emeklilik planları	5
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	4
İşletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi	4
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	4
TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nın muhasebeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar	4
Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi	3
Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	3
Finansal Yatırımların Değerlemesi	3
Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar	3
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	2
Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri	2
İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi	2
Hasılatın Dönemselliği	2
Finans sektörü faaliyetinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları	2
TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi	2
Arazi ve arsaların gerçeğe uygun değer tespiti	2

Yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları	2
İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen krediler, kiralama alacakları ve faktoring alacaklarına (krediler) ilişkin değer düşüklüğü	2
Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar	1
Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü	1
İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar	1
Hasılat - Zamana Yayılı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1
Santrallerin değerlendirilmesi	1
Finansal durum tablosunda taşınan imtiyaza bağlı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi	1
Güvence bedelleri yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi	1
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1
TFRS 16, Kiralamalar standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi	1
İştiraklerin gerçeğe uygun değerinin tespiti	1
Dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi	1
İlişkili Taraf İşlemleri	1
Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan bayi sözleşme varlıkları	1
Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller	1
Finansal Yatırımlar	1
TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1
Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin muhasebeleştirilmesi	1
Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları	1
Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen arsa, bina, makineler ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	1
Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi	1
İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların geri kazanılabilirliği	1
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	1
Şerefiye değer düşüklüğünün ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi	1
Nakit ve Nakit Benzerleri	1
Ticari Borçlar	1
Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması	1
Maddi Duran Varlıklar	1
Teslim bakım karşılıkları	1
Hasılatın muhasebeleştirilmesi - hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi	1
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	1
İmtiyaz Sözleşmeleri'nden doğan hakların ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği	1
Hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi	1
Yeniden değerlendirme modeli ile muhasebeleştirilen arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri	1

Stratejik dönüşüm planının varlıklar üzerindeki etkileri	1
Hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi	1
Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi	1
Ertelemiş vergi varlığının değerlendirilmesi	1
Finansal araçların ölçülmesi (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar)	1
Bilgi teknolojileri denetimi	1
Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık")	1
Gerçekleşmiş, Ancak Rapor Edilmemiş Tazminat Bedelinin Tahmini	1
Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplamaları	1
Şerefiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü testi	1
Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerlendirme çalışmaları	1
Hidroelektrik santrallerinin gerçeğe uygun değer tespiti	1
Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımların değer düşüklüğü	1
Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı	1
TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	1
Riskten korunma muhasebesi	1

Tablo 5.7.'de BİST-100 endeksindeki işletmelerin 2021 dönemini kapsayan denetim raporlarında toplam 81 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Bu kilit denetim konularının kaç kez açıklandığı, raporlarda kaç adet kilit denetim konusuna yer verildiği araştırılmıştır. Bu tablodan, en fazla ve en az açıklanan kilit denetim konuları tespit edilebilmektedir. Buradan hareketle en fazla açıklanan kilit denetim konusu, hasılatın kaydedilmesi ve ticari alacakların geri kazanılabilirliği olup toplam 17 raporda yer almaktadır.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi kilit denetim konusu, yine en sık yer verilen kilit denetim konularından olmuştur ve toplam 11 raporda açıklanmıştır. En az açıklanan kilit denetim konuları ise her biri 1'er raporda yer alan; riskten korunma muhasebesi, özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımların değer düşüklüğü ile gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplamaları gibi konular olmuştur. 81 adet KDK'nın raporlarda kaç kez kullanıldığının detayına Tablo 5.7.'den ulaşmak mümkündür.

Tablo 5.8. Sektör Ayrımlarına Göre Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları	Bilgi ve İletişim	Elektrik Gaz ve Su	Gayrimenkul Faaliyetleri	İmalat	İnşaat ve Bayındırlık	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Mali Kuruluşlar	Teknoloji	Toptan ve Perakende Ticaret	Ulaştırma ve Depolama	TOPLAM
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi	0	0	1	0	0	0	4	0	0	0	5
Uzun ve Kısa Vadeli Borçlanmalar	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi	0	0	0	2	0	0	1	0	0	0	3
Şerefiye Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi	0	1	0	1	0	0	1	1	2	0	6
Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	3
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	4
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	0	0	0	13	1	0	0	2	1	0	17
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	2
Hasılatın Kaydedilmesi	0	0	0	10	1	0	3	2	1	0	17
Doğalgaz Çevrim Santrali Değer Düşüklüğü	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
İşletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi	0	0	0	3	0	0	1	0	0	0	4
Stok değer düşüklüğü karşılığı	0	0	0	3	0	0	0	1	1	0	5

Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2
İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Hasılat - Zamana Yayıllı Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	0	0	0	3	0	0	0	2	1	0	6
Santrallerin değerlemesi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Finansal durum tablosunda taşınan imtiyaza bağlı maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Güvence bedelleri yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Riskten korunma muhasebesi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
TFRS 15 "Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımların değer düşüklüğü	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Hidroelektrik santrallerinin gerçeğe uygun değer tespiti	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için yapılan değerleme çalışmaları	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1

Şerefiye ve yeniden edinilmiş hakların değer düşüklüğü testi	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değer hesaplamaları	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedelinin tahmini	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Vakfı Sandığı ("Sandık")	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Bilgi teknolojileri denetimi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Finansal araçların ölçülmesi (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar)	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Ertelenmiş vergi varlığının değerlendirilmesi	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Hasılat, yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Stratejik dönüşüm planının varlıklar üzerindeki etkileri	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1

Yeniden değerleme modeli ile muhasebeleştirilen arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Hasılatın ve tedarikçilerden elde edilen gelirlerin muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
İmtiyaz Sözlşmelerinden Doğan Haklar'ın ve Şerefiyenin geri kazanılabilirliği	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Emeklilik planları	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	5
İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen krediler, kiralama alacakları ve faktoring alacaklarına (krediler) ilişkin değer düşüklüğü	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	2
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Yatırım Teşvik Belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2
Hasılatın muhasebeleştirilmesi - hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Teslim bakım karşılıkları	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Arazi ve arsaların gerçeğe uygun değer tespiti	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2

TFRS 16, Kiralamalar standardının uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2
Maddi Duran Varlıklar	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Türev finansal araçlar	2	0	0	0	0	0	3	0	0	0	5
TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının muhasebeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	4
Ticari Borçlar	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Nakit ve Nakit Benzerleri	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen beklenen zarar karşılıkları	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Şerefiye değer düşüklüğünün ve liman işletme haklarının değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Hasılatın Dönemselliği	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	2

İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların geri kazanılabilirliği	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşmesi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilen arsa, bina, makineler ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	2
Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Görevli tedarik şirketlerinin gelirlerin muhasebeleştirilmesi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Taşınan vergi zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliği (Geçmiş yıl zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi)	1	2	0	2	0	0	0	0	0	0	5
TFRS Yorum 12 - Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Finansal Yatırımlar	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Garanti gider karşılığı	0	0	0	5	0	0	0	0	1	0	6
Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan bayi sözleşme varlıkları	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
İlişkili Taraf İşlemleri	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	0	2	0	2	0	0	0	0	0	0	4
Aktifleştirilen Maden Varlıkları	0	2	0	0	0	3	0	0	0	0	5
Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0	3
Stokların muhasebeleştirilmesi	0	2	0	4	0	0	1	0	1	0	8
Dava karşılıklarının muhasebeleştirilmesi	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
İştiraklerin gerçeğe uygun değerinin tespiti	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2	3	0	2	0	0	1	0	1	0	9
TFRS 16, Kiralamalar Standardına geçiş ve kullanım hakkı varlıklarının ve kiralama yükümlülüklerinin konsolide finansal tablolarda gösterimi	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
Kıdem Tazminatı Karşılığı	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1
Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	0	4	0	4	0	0	3	0	0	0	11

Finansal Yatırımların Değerlemesi	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	3
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Olarak Değer Ölçümleri	0	0	0	2	1	0	3	0	0	0	6
TOPLAM	7	26	2	76	4	3	63	12	14	4	211

Tablo 5.8.'de, BİST-100 endeksindeki işletmelerin ana sektörlerine göre raporlarında açıklanan kilit denetim konularının dağılımı analiz edilmiştir. Tüm sektörler içinde genel olarak en fazla yer verilen kilit denetim konuları; ticari alacakların geri kazanılabilirliği, hasılatın kaydedilmesi ve maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi olsa da, işletmelerin faaliyetleri özelinde öne çıkan farklı kilit denetim konuları da bulunmaktadır. Sektörel bazda aşağıdaki gibi detaylandırılmıştır:

Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim alanında faaliyeti bulunan 2 işletmenin raporunda toplam 7 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Raporlarda *türev araçlar* ve *ertelenmiş vergi varlığının değerlendirilmesi* en çok yer verilen kilit denetim konuları olmuştur.

Elektrik, Gaz ve Su

Bu sektörde 8 işletme yer almaktadır ve bağımsız denetim raporlarında toplam 26 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir. İşletmelerin genelinde olduğu gibi, burada da en fazla açıklanan kilit denetim konuları; *hasılatın kaydedilmesi* ve *maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesidir*.

Gayrimenkul Faaliyetleri

Gayrimenkul faaliyetleri alanındaki 1 işletmenin raporunda 2 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Bu sektörde yer alan tek işletmenin bağımsız denetim raporunda açıklanan kilit denetim konuları; *yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi* ve *uzun / kısa vadeli borçlanmalar* olmuştur.

İmalat

BİST-100 içinde en fazla işletmenin yer aldığı imalat sektöründeki 38 firmanın bağımsız denetim raporunda toplam 76 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Ayrıca en çok kilit denetim konusu da yine bu alanda faaliyet gösteren işletmelerin raporlarında açıklanmıştır. Burada en sık yer verilen kilit denetim konuları; *ticari alacakların geri kazanılabilirliği, hasılatın kaydedilmesi ve maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi* olmuştur.

İnşaat ve Bayındırlık

İnşaat ve bayındırlık alanında 1 işletme bulunmaktadır ve raporunda 4 adet kilit denetim konusu yer almaktadır. Bu alanda faaliyet gösteren tek işletmenin raporunda sunulan kilit denetim konuları; *ticari alacakların geri kazanılabilirliği, hasılatın kaydedilmesi, inşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümleridir.*

Madencilik ve Taş Ocakçılığı

Bu alanda yer alan 3 işletmenin raporu için toplam 3 adet kilit denetim konusu belirlenmiştir. Bu 3 işletmenin her birinin raporunda açıklanan tek kilit denetim konusu ise; *aktifleştirilen maden varlıklarıdır.*

Mali Kuruluşlar

Mali kuruluşlar sektörü, ikinci büyük sektör olarak en fazla işletmenin faaliyet gösterdiği alandır. 32 işletmenin raporunda toplam 63 adet kilit denetim konusu sunulmuştur. Bu sektörde en fazla göze çarpan kilit denetim konuları; *emeklilik planları, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, emekli sandığı*

yükümlülüklerinin değerlemesi ile TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nın muhasebeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolarda yer alması ve ilgili önemli açıklamalar konularıdır.

Teknoloji

Teknoloji alanındaki 4 işletmenin raporunda toplam 12 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Teknoloji sektöründe yer alan işletmelerin raporlarında en çok karşılaşılan kilit denetim konuları; *aktifleştirilen geliştirme maliyetleri, hasılatın kaydedilmesi ve ticari alacakların geri kazanılabilirliği*dir.

Toptan ve Perakende Ticaret

Bu sektörde 8 işletme faaliyette bulunmaktadır ve raporlarında toplam 14 adet kilit denetim konusu yer almaktadır. Toptan ve perakende sektöründeki işletme raporlarında, *TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın uygulanması ve önemli tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi ile şerefiye değer düşüklüğünün ölçülmesi* daha sık yer alan kilit denetim konularıdır.

Ulaştırma ve Depolama

Ulaştırma ve depolama alanında faaliyet gösteren 2 işletmenin raporunda toplam 4 adet kilit denetim konusu belirlenmiştir. Her bir işletmenin raporunda açıklanan kilit denetim konuları; *teslim bakım karşılıkları, uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi, hasılat / yolcu uçuş yükümlülüklerinin ve sık uçuş programı yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi, hasılatın muhasebeleştirilmesi / hasılatın tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesidir.*

Tablo 5.9. İşletme Büyüklüğünün KDK Sayısına Etkisi

İşletme Adları	Hasılat (*)	Aktif Toplamı (*)	Çalışan Sayısı	KDK Sayısı
Adese Gayrimenkul	50.189.000	2.260.691.000	29	2
AG Anadolu Grubu	111.816.191.000	82.740.872.000	63.612	2
Akbank	48.802.008.000	370.943.443.000	12.184	2
Aksa Akrilik	8.348.157.000	9.443.050.000	1.338	1
Aksa Enerji	13.887.496.594	20.649.538.050	1.030	1
Alarko Gayrimenkul	122.022.298	3.095.184.874	3	1
Alarko Holding	2.016.553.895	7.131.820.762	5.010	3
Alkim Alkali Kimya	1.096.488.544	1.150.223.512	406	1
Anadolu Efes Biracılık	39.296.008.000	85.037.222.000	16.701	1
Arçelik	68.184.437.000	85.078.606.000	39.487	4
ARD Grup Bilişim	278.196.511	361.277.523	82	2
Aselsan Elektronik	20.138.953.000	46.413.298.000	9.905	2
Aydem Yenilenebilir Enerji	1.240.753.398	22.531.356.887	537	1
Başkent Doğalgaz Dağıtım	6.548.274.434	7.098.060.198	646	2
Bera Holding	4.217.184.173	6.499.408.979	33	4
BİM Birleşik Mağazalar	70.526.679.000	30.412.122.000	70.197	2
Biotrend Çevre ve Enerji	427.703.847	1.826.083.907	428	1
Borusan Yatırım	47.783.263	5.930.933.674	9	1
Brisa Bridgestone	6.634.262.406	10.289.318.731	3.115	2

Coca-Cola İçecek	21.929.535.000	32.786.241.000	8.000	1
Çan2 Termik	1.192.936.521	5.553.130.514	551	7
Çemaş Döküm	332.906.130	1.243.067.112	497	2
Çimsa Çimento	3.745.370.304	5.248.764.237	1091	1
Deva Holding	2.330.367.791	5.079.931.877	2.536	2
Doğan Şirketler Grubu	16.586.429.000	22.294.738.000	4.065	2
Doğuş Otomotiv	24.306.203.000	9.754.599.000	791	1
Ege Endüstri	1.049.472.767	1.393.524.530	559	1
EİS Eczacıbaşı İlaç	1.103.515.000	8.264.593.000	336	1
Emlak Konut	6.737.461.000	30.760.452.000	701	1
Enerjisa Enerji	30.547.681.000	31.333.641.000	11.300	5
Enka İnşaat	25.782.036.000	121.324.988.000	4.838	2
Erbosan Erciyas Boru	1.296.453.339	1.091.741.619	312	3
Eregli Demir Çelik	68.227.404.000	126.442.297.000	12.788	2
Esenboga Elektrik	555.229.833	5.806.125.985	72	2
Ford Otomotiv	71.101.258.000	42.792.853.000	13.724	3
Gen İlaç ve Sağlık Ür.	2.501.352.835	2.119.420.852	542	3
Girişim Elektrik	1.231.647.460	2.049.436.389	1006	2
Global Yatırım	2.357.260.922	15.077.311.142	1.401	2
Gözde Girişim Sermayesi	1.695.682.802	12.881.703.968	4	1
Gübre Fabrikaları	10.769.401.513	13.049.609.891	1.576	3
Hacı Ömer Sabancı Holding	30.570.352.000	819.763.789.000	65.054	2
Hektaş	2.020.718.336	4.625.815.878	665	2

İndeks Bilgisayar Sistemleri	13.091.576.863	6.952.141.726	462	5
İpek Doğal Enerji Kaynakları	4.156.232.000	12.285.070.000	2.912	1
İskenderun Demir ve Çelik	36.499.516.000	55.755.271.000	4.799	1
İş Finansal Kiralama	1.528.644.000	9.106.460.000	255	1
İş Gayrimenkul Yatırım	488.577.001	6.676.321.298	66	2
İş Yatırım Menkul Değerler	142.503.416.043	14.213.244.141	438	1
İzmir Demir Çelik	10.823.179.851	7.751.117.795	1.843	1
Kardemir Karabük Demir Çelik	14.764.791.145	21.814.969.525	4.638	1
Karsan Otomotiv	2.069.462.000	3.737.266.000	1.079	2
Kartonsan Karton	1.588.647.216	1.183.953.771	299	3
Kereviş Gıda	4.865.330.171	4.722.047.373	1.565	2
Kervan Gıda	1.847.720.988	2.927.960.113	3.232	2
Koç Holding	273.652.688.000	1.020.553.307.000	105.908	3
Kordsa Teknik Tekstil	7.891.054.563	14.010.589.668	4.844	2
Koza Altın İşletmeleri	4.002.353.000	12.103.110.000	2.664	1
Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri	4.149.686.000	12.281.565.000	2.910	1
Logo Yazılım	766.765.692	1.807.471.818	1.255	3
Mavi Giyim	4.619.319.000	4.095.304.000	5.111	2
Migros	36.272.243.000	18.100.325.000	40.470	2
Net Holding	1.011.508.180	17.752.650.861	4.105	3
Odaş Elektrik	1.445.601.491	6.968.674.929	963	6
Otokar Otomotiv	4.508.874.000	5.989.526.000	2.286	1
Oyak Çimento	4.680.981.940	4.875.634.189	2.082	1

Parsan Makina Parçaları	1.140.655.072	3.897.695.365	1.210	1
Pegasus Hava Taşımacılığı	10.664.406.707	52.896.598.949	5.837	2
Petkim Petrokimya	28.715.657.000	30.428.156.000	2.377	1
QUA Granite	1.150.450.817	2.857.126.029	890	3
RTA Laboratuvarları	384.341.641	552.403.815	100	2
Sarkuysan Elektrolitik	13.863.404.122	5.740.844.859	1.129	4
Sasa Polyester	14.644.953.000	8.984.006.000	4.477	4
Selçuk Ecza Deposu	26.214.644.330	12.707.988.164	6.574	1
Şekerbank	5.141.184.000	27.896.199.000	3.554	2
Şok Marketler	28.411.812.112	9.734.829.839	39.659	2
TAV Havalimanları	5.459.329.000	51.969.566.000	51.351	1
Tekfen Holding	16.222.968.000	21.913.573.000	16.543	3
Teknosa	7.520.079.000	3.001.096.000	2.303	1
Tofaş	29.684.305.000	23.473.341.000	6.585	3
Torunlar Gayrimenkul	1.483.729.000	19.906.999.000	144	1
Turkcell İletişim	34.906.646.000	70.682.643.000	26.000	3
TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri	150.971.584.000	102.535.001.000	5.923	2
Türk Hava Yolları	97.378.000.000	353.708.000.000	37.394	2
Türk Telekomünikasyon	34.272.934.000	58.337.635.000	35.868	4
Türk Traktör ve Ziraat Makineleri	11.644.197.445	6.110.646.593	2.846	2
Türkiye Garanti Bankası	57.098.598.000	410.999.821.000	18.354	3
Türkiye Halk Bankası	90.120.928.000	568.326.954.000	20.339	3
Türkiye İş Bankası	69.449.187.000	522.722.879.000	22.802	3
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	4.675.202.000	18.468.964.000	550	3

Türkiye Sigorta	5.389.053.416	14.387.498.387	1.278	1
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları	32.057.875.000	88.672.511.000	22.698	2
Türkiye Vakıflar Bankası	73.317.046.000	527.921.548.000	16.929	2
Ülker Bisküvi	12.537.080.000	26.243.625.000	9.447	3
Verusa Holding	122.107.283	1.334.348.140	123	2
Vestel Beyaz Eşya	16.178.009.000	10.120.625.000	9.416	1
Vestel Elektronik	32.505.835.000	20.878.654.000	19.119	3
Yapı ve Kredi Bankası	51.629.057.000	375.758.884.000	15.552	2
Yataş Yatak ve Yorgan	2.858.976.118	2.196.486.822	3.221	2
Ziraat Gayrimenkul Yatırım	165.736.265	8.502.247.466	25	1
Zorlu Enerji	11.634.808.000	35.426.418.000	2.373	3

(*) Tutarlar TL olarak verilmiştir.

Tablo 5.9.'da işletmelerin büyüklüklerinin ölçüldüğü *hasılat*, *aktif büyüklüğü* ve *çalışan sayıları* verilerinin, kilit denetim konularına etkisi değerlendirilmiştir.

İşletme büyüklüğü verilerini dikkate alarak incelediğimizde, bazı büyük işletmelerin raporlarında ortalamanın üzerinde kilit denetim konusuna yer verildiğini söylemek mümkündür. Örneğin; Arçelik, Koç Holding, Enerjisa Enerji gibi işletmelerin raporlarında daha fazla kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Ancak en çok KDK açıklamasının da Çan2 Termik gibi göreceli küçük bir işletme tarafından yapılmış olması dikkat çekicidir.

Yapılan istatistiksel analizde; hasılat, aktif toplamı ve çalışan sayısı değişkenlerinden hiçbirisi anlamlı yordayıcılar ($p>0.05$) olarak belirlenememiştir. Dolayısıyla KDK açıklama miktarının, işletme büyüklüğünden etkilendiği yönünde kanıt bulunamamıştır

Tablo 5.10. Yönetim Kurulu Üye Sayısının KDK Sayısına Etkisi

İşletme Adları	Yönetim Kurulu Üye Sayısı (Toplam)	KDK Sayısı
Çan2 Termik	5	7
Odaş Elektrik	5	6
Enerjisa Enerji	8	5
İndeks Bilgisayar Sistemleri	9	5
Sarkuysan Elektrolitik	12	4
Arçelik	13	4
Bera Holding	8	4
Sasa Polyester	8	4
Türk Telekomünikasyon	9	4
Koç Holding	12	3
Tekfen Holding	11	3
Vestel Elektronik	7	3
Gen İlaç ve Sağlık Ür.	11	3
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	11	3
Alarko Holding	9	3
Zorlu Enerji	9	3
Erbosan Erciyas Boru	5	3
QUA Granite	5	3
Net Holding	16	3
Kartonsan Karton	11	3
Türkiye Garanti Bankası	11	3
Gübre Fabrikaları	7	3
Ülker Bisküvi	8	3
Turkcell İletişim	9	3
Ford Otomotiv	10	3
Tofaş	10	3
Türkiye Halk Bankası	11	3
Türkiye İş Bankası	11	3
Logo Yazılım	6	3
Doğan Şirketler Grubu	11	2
Deva Holding	5	2
Esenboga Elektrik	6	2
Mavi Giyim	6	2
Yataş Yatak ve Yorgan	7	2

Eregli Demir Çelik	8	2
İş Gayrimenkul Yatırım	9	2
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları	9	2
RTA Laboratuvarları	5	2
Yapı ve Kredi Bankası	10	2
Adese Gayrimenkul	6	2
ARD Grup Bilişim	6	2
Kerevitaş Gıda	6	2
TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri	12	2
Global Yatırım	7	2
Hektaş	7	2
Karsan Otomotiv	8	2
Pegasus Hava Taşımacılığı	8	2
Şok Marketler	8	2
Aselsan Elektronik	9	2
Türk Hava Yolları	9	2
Akbank	10	2
Brisa Bridgestone	11	2
Migros	12	2
Türk Traktör ve Ziraat Makineleri	12	2
AG Anadolu Grubu	12	2
Başkent Doğalgaz Dağıtım	7	2
BİM Birleşik Mağazalar	6	2
Çemaş Döküm	7	2
Enka İnşaat	5	2
Girişim Elektrik	5	2
Hacı Ömer Sabancı Holding	9	2
Kervan Gıda	6	2
Kordsa Teknik Tekstil	6	2
Şekerbank	11	2
Türkiye Vakıflar Bankası	9	2
Verusa Holding	6	2
Aksa Akrilik	9	1
Vestel Beyaz Eşya	7	1
Alkim Alkali Kimya	9	1
Doğuş Otomotiv	6	1
TAV Havalimanları	11	1
Aydem Yenilenebilir Enerji	12	1
Iskenderun Demir ve Çelik	8	1

Biotrend Çevre ve Enerji	9	1
Borusan Yatırım	5	1
EİS Eczacıbaşı İlaç	6	1
Teknosa	6	1
Alarko Gayrimenkul	7	1
Çimsa Çimento	7	1
Otokar Otomotiv	8	1
Gözde Girişim Sermayesi	9	1
İş Yatırım Menkul Değerler	9	1
Oyak Çimento	9	1
Kardemir Karabük Demir Çelik	11	1
Anadolu Efes Biracılık	12	1
Coca-Cola İçecek	12	1
Petkim Petrokimya	12	1
AKSA ENERJİ ÜRETİM	8	1
Ege Endüstri	7	1
Emlak Konut	7	1
İpek Doğal Enerji Kaynakları	4	1
İş Finansal Kiralama	9	1
İzmir Demir Çelik	6	1
Koza Altın İşletmeleri	4	1
Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri	4	1
Parsan Makina Parçaları	9	1
Torunlar Gayrimenkul	7	1
Türkiye Sigorta	6	1
Ziraat Gayrimenkul Yatırım	5	1
Selçuk Ecza Deposu	8	1

Tablo 5.10.'da yönetim kurulu üye sayısının bağımsız denetim raporunda açıklanan kilit denetim sayısına etkisinin olup olmadığı incelenmiştir.

En fazla kilit denetim konusu açıklanan işletmenin raporunda 7 adet kilit denetim konusu olup, yönetim kurulu 5 üyeden oluşmaktadır. Yönetim kurulu üye sayısı 16 olan işletmenin raporunda ise 3 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Tablonun geneline baktığımızda yönetim kurulu üyesindeki artışın kilit denetim

konusunda bir artışa neden olduğunu söylemek mümkün olmamaktadır. Zaten yönetim kurulu üye sayısı ile KDK açıklama miktarı arasında istatistiksel olarak anlamlı ($p>0.05$) bir ilişki de tespit edilememiştir.

Tablo 5.11. Yönetim Kurulu Kadın Üye Sayısının KDK Sayısına Etkisi

İşletme Adları	Yönetim Kurulu Üye Sayısı (Toplam)	Yönetim Kurulu Kadın Üye Sayısı	Yönetim Kurulu Kadın Üye Oranı (%)	KDK Sayısı
Doğan Şirketler Grubu	11	5	45%	2
Aksa Akrilik	9	4	44%	1
Vestel Beyaz Eşya	7	3	43%	1
Koç Holding	12	5	42%	3
Deva Holding	5	2	40%	2
Tekfen Holding	11	4	36%	3
Alkim Alkali Kimya	9	3	33%	1
Doğuş Otomotiv	6	2	33%	1
Esenboga Elektrik	6	2	33%	2
Mavi Giyim	6	2	33%	2
Vestel Elektronik	7	2	29%	3
Yataş Yatak ve Yorgan	7	2	29%	2
Gen İlaç ve Sağlık Ür.	11	3	27%	3
TAV Havalimanları	11	3	27%	1
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası	11	3	27%	3
Aydem Yenilenebilir Enerji	12	3	25%	1
Enerjisa Enerji	8	2	25%	5
Eregli Demir Çelik	8	2	25%	2
Iskenderun Demir ve Çelik	8	2	25%	1
Alarko Holding	9	2	22%	3
Biotrend Çevre ve Enerji	9	2	22%	1

İndeks Bilgisayar Sistemleri	9	2	22%	5
İş Gayrimenkul Yatırım	9	2	22%	2
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları	9	2	22%	2
Zorlu Enerji	9	2	22%	3
Borusan Yatırım	5	1	20%	1
Erbosan Erciyas Boru	5	1	20%	3
Odaş Elektrik	5	1	20%	6
QUA Granite	5	1	20%	3
RTA Laboratuvarları	5	1	20%	2
Yapı ve Kredi Bankası	10	2	20%	2
Net Holding	16	3	19%	3
Kartonsan Karton	11	2	18%	3
Türkiye Garanti Bankası	11	2	18%	3
Adese Gayrimenkul	6	1	17%	2
ARD Grup Bilişim	6	1	17%	2
EİS Eczacıbaşı İlaç	6	1	17%	1
Kerevitaş Gıda	6	1	17%	2
Sarkuysan Elektrolitik	12	2	17%	4
Teknosa	6	1	17%	1
TÜPRAŞ-Türkiye Petrol Rafinerileri	12	2	17%	2
Arçelik	13	2	15%	4
Alarko Gayrimenkul	7	1	14%	1
Çimsa Çimento	7	1	14%	1
Global Yatırım	7	1	14%	2
Gübre Fabrikaları	7	1	14%	3

Hektaş	7	1	14%	2
Karsan Otomotiv	8	1	13%	2
Otokar Otomotiv	8	1	13%	1
Pegasus Hava Taşımacılığı	8	1	13%	2
Selçuk Ecza Deposu	8	1	13%	1
Şok Marketler	8	1	13%	2
Ülker Bisküvi	8	1	13%	3
Aselsan Elektronik	9	1	11%	2
Gözde Girişim Sermayesi	9	1	11%	1
İş Yatırım Menkul Değerler	9	1	11%	1
Oyak Çimento	9	1	11%	1
Turkcell İletişim	9	1	11%	3
Türk Hava Yolları	9	1	11%	2
Akbank	10	1	10%	2
Ford Otomotiv	10	1	10%	3
Tofaş	10	1	10%	3
Brisa Bridgestone	11	1	9%	2
Kardemir Karabük Demir Çelik	11	1	9%	1
Türkiye Halk Bankası	11	1	9%	3
Türkiye İş Bankası	11	1	9%	3
Anadolu Efes Biracılık	12	1	8%	1
Coca-Cola İçecek	12	1	8%	1
Migros	12	1	8%	2
Petkim Petrokimya	12	1	8%	1
Türk Traktör ve Ziraat Makineleri	12	1	8%	2
AG Anadolu Grubu	12	0	0%	2
AKSA ENERJİ	8	0	0%	1
Başkent Doğalgaz Dağıtım	7	0	0%	2
Bera Holding	8	0	0%	4
BİM Birleşik Mağazalar	6	0	0%	2
Çan2 Termik	5	0	0%	7

Çemaş Döküm	7	0	0%	2
Ege Endüstri	7	0	0%	1
Emlak Konut	7	0	0%	1
Enka İnşaat	5	0	0%	2
Girişim Elektrik	5	0	0%	2
Hacı Ömer Sabancı Holding	9	0	0%	2
İpek Doğal Enerji Kaynakları	4	0	0%	1
İş Finansal Kiralama	9	0	0%	1
İzmir Demir Çelik	6	0	0%	1
Kervan Gıda	6	0	0%	2
Kordsa Teknik Tekstil	6	0	0%	2
Koza Altın İşletmeleri	4	0	0%	1
Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri	4	0	0%	1
Logo Yazılım	6	0	0%	3
Parsan Makina Parçaları	9	0	0%	1
Sasa Polyester	8	0	0%	4
Şekerbank	11	0	0%	2
Torunlar Gayrimenkul	7	0	0%	1
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON	9	0	0%	4
Türkiye Sigorta	6	0	0%	1
Türkiye Vakıflar Bankası	9	0	0%	2
Verusa Holding	6	0	0%	2
Ziraat Gayrimenkul Yatırım	5	0	0%	1

Tablo 5.11.'de işletmelerin yönetim kurullarındaki kadın üye sayılarının, bağımsız denetim raporlarına etkisinin olup olmadığı incelenmiştir.

Yönetim kurullarında yer alan kadın üye oranı en yüksek %45 olup, raporda açıklanan kilit denetim sayısı 2'dir. Kadın üye oranı %42 olan işletmenin raporunda ise 3 adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Diğer taraftan hiç kadın yönetim kurulu üyesi olmayan bir işletmenin 4 adet KDK açıkladığı tespit edilmiştir. Yönetim kurulu kadın üye sayısı ve oranı ile KDK açıklama miktarı arasında da istatistiki olarak anlamlı ($p>0.05$) bir ilişki belirlenmemiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ekonominin temel bileşenleri olan işletmelerin faaliyetleri her geçen gün artmakta ve gelişmektedir. Küresel sürecin doğal bir parçası olan değişim ve dönüşüm ile işletmelerin gerek bilgi sistemleri, gerek muhasebe verileri giderek daha karmaşık ve okunması zor bilgiler haline gelmektedir. Ayrıca bu durum işletmelerin mevcut şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine de etki etmektedir.

2000’li yılların başında finans ve denetim alanında yaşanan skandalların yarattığı güvensizlik ile toplumun ve finansal karar veren tarafların algısının değişmesi için bir güven mekanizmasına ihtiyaç vardı. Yaşanan hile ve manipülasyon vakaları, yeni birtakım düzenlemelerin doğmasına, mevcut düzenlemelerin de geliştirilmesine neden olmuştur.

Bağımsız denetim faaliyetleri bu noktada finansal tablo kullanıcılarının, karar alıcıların ve toplumun beklentilerini karşılamaya çalışmaktadır. Denetimden geçmiş finansal tabloların kamu önünde de güvenilirliği artmaktadır. Ancak burada bağımsız denetimi yapan denetçinin de toplum önünde güven teşkil etmesi gerekmektedir. Öncelikle bağımsız denetçinin gerçekten bağımsızlık ilkesinin altını doldurması, dürüstlük, güvenilirlik ilkelerini tam anlamıyla sağlaması, meslek etiğine uygun davranması ve mesleki yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler hali hazırda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklerdir. Bu ilkeleri meslek etiği olarak sağlayabilen kişilerin sektörde yer alması denetim mesleğine de katkı sağlayacaktır. Bu şekilde yürütülen denetim sürecinden çıkacak raporların da kalitesi artmış olacaktır.

Yaşanan denetim skandallarının ardından Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan bazı revizeler sonucunda bağımsız denetim raporlarına kilit denetim konuları eklenmiştir. International Standard on

Auditing (ISA) 701 bu süreçte yayınlanmıştır. Ülkemizde de Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 olarak raporlara girmiştir.

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarına girmesiyle birlikte, raporlarda daha detay bilgilere yer verilmiştir. Denetçinin gerçekleştirdiği denetimlerde riskli bulunduğu alanları, finansal tablolarda yer alan agresif düşüşleri ya da yükselişleri, şüpheli yaklaşımıyla gözüne çarpan detayları gerekçeleriyle birlikte açıkladığı kısımlar, kilit denetim konusu olarak raporlarda bildirilmiştir. Kilit denetim konularının raporlarda yer almasıyla birlikte raporların okuyucuyla arasında bir iletişim kanalı da yaratılmış olduğunu söyleyebiliriz.

Kilit denetim konuları, bir yandan bağımsız denetim raporlarının kalitesine katkı sağlarken, diğer yandan yöneticilerin işletme ile ilgili gözden kaçırdıkları alanları değerlendirmelerine de yardımcı olmaktadır.

Bu çalışmanın konusunun, kilit denetim konuları özelinde oluşturulmasının nedeni, güven ortamında yürütülen ekonomik faaliyetlerin, sürdürülebilir piyasa düzenine ve en nihayetinde ülke ekonomilerine doğrudan katkı sağlayacağına olan inançtır. Dürüst ve objektif bir denetimden geçmiş işletmelerin ülkeye ve küresel ekonomiye katma değer sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 100 işletmenin raporlarında yer alan kilit denetim konuları ve bulguları incelenmiştir. İşletmelerin sektörel bazda ayrımı yapılmış, her bir işletmeyi denetleyen denetim şirketleri, Big Four ayrımı da yapılarak değerlendirilmeye alınmıştır. Ayrıca denetçi görüş türlerinin, denetim raporu yayınlanma süresinin, raporu imzalayan denetçinin cinsiyetinin, işletme büyüklüğüne ilişkin ölçütlerin, yönetim kurulu üye sayılarının ve yönetim kurulu kadın üye sayılarının açıklanan kilit denetim konusu sayılarına etkileri incelenmiştir.

Yapılan analizler sonucunda, kilit denetim konusu açıklamalarını etkileyen faktörlerin işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler, denetim şirketlerinin Big Four olup olmaması ve raporu hazırlayan denetçinin cinsiyeti olduğu tespit edilmiştir. Bilgi ve iletişim, elektrik gaz ve su ile teknoloji sektörlerinde yer alan işletmelerin ortalama KDK açıklama sayılarının diğer sektörlerden yüksek olduğu belirlenmiştir.

Denetim şirketlerine ilişkin yapılan değerlendirmede, Big Four denetim şirketleri tarafından denetlenen işletmelerin denetim raporlarındaki KDK açıklamalarının ortalama olarak daha az olduğu ve Big Four denetim şirketleri ile Big Four dışındaki denetim şirketlerinin KDK açıklama ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür.

Denetçilerin cinsiyetleri incelendiğinde, kadın ve erkek denetçilerin hazırladıkları denetim raporlarında yer alan KDK açıklama ortalamaları ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu ve kadın denetçilerin ortalama KDK açıklama adetlerinin erkeklerden oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir.

KDK açıklamalarının konu olarak dağılımına bakıldığında da, hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve duran varlıkların değerlemesi ön plana çıkmaktadır. Bu konular genelde bütün sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için ortak konular olup, sektör bazında birçok farklı KDK açıklaması yapıldığı görülmüştür.

Sonuç olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası finansal raporlama ve denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi ile daha kaliteli raporlamanın yapılması, piyasada güven ortamını güçlendirecektir. Kredi veren kuruluşlar, yatırımcılar, potansiyel girişimciler gibi finansal karar alan kesimler güven duydukları işletmelere yöneleceklerdir. Denetim raporunun şeffaflığını ve kalitesini artıran KDK açıklamaları sayesinde, finansal tablo kullanıcıları daha

doğru kararlar alabilecek ve tüm bunlar da finansal piyasaların daha sağlam bir zeminde faaliyet göstermesini ve finansal piyasaların güçlenmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Arens, A. A., Loebbecke, J. K. (1980). *Auditing: An Integrated Approaches*. Prentice-Hall.
- Arzova, S. B., Şahin, B. Ş. (2020). ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları: BİST 30, BİST 50 VE BİST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86.
- Atmaca, M., Özcan, S. (2020). *Finansal Oranlar ve Bağımsız Denetim Görüşleri İlişkisi Borsa İstanbul (BİST) Sektör Uygulamaları*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Biçer, A. A., Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.
- Bilen, A., Solmaz, H., Çevik, S. (2014). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 15-42.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın.

- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345-1362.
- Çağırın, F. K., Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208.
- Çaliyurt, K. T., Kesimli, İ. G. (2015). Avrupa'da Bağımsız Denetimde Mevzuat Açısından Gelişmeler ve Türkiye Yansımaları. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, (602), 13-24.
- Demirel Arıcı, N. (2021). *Kilit Denetim Konuları Sermaye Piyasalarında Denetimin Riskli Alanlarının Raporlanması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 175-189.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences Faculty Journal/Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9),52-78.
- Dönmez, A., Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. *Ahmet Yesevi Üniversitesi Biliş Dergisi*, 36, 69-91.
- Durmuş, C. N., Taş, O. (2008). *Spk Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.

- Erdoğan, N. (1994). *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama*. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- Erol, M., Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.
- Ertan, Y., KIZIK, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.
- Ertaş, A., Kandemir, T. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 83-104.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., Rematzki, J. (2020). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior?. *International Journal of Auditing*, 24(2), 232-244.
- Gönen, S., Yıldırım, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1085-1097.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Geliştirilmiş 4. Baskı Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E., Uyar, S. (2020). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvemli, O., Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.
- Hassan, S. U., Farouk, M. A. (2014), Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria, *European Journal of Business and Management*, 6(28), 73-82.

- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Karapınar, A., Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koh, H. C., Woo, E. S. (1998). The Expectation Gap in Auditing. *Managerial Auditing Journal*. 13(3): 147-154.
- Kumar, E. P., Mohan, B. (2015). Origin and Development of Auditing. *Paripex-Indian Journal of Research*, 4(7), 43-46.
- Kutukız, D., Öncü, A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 131-139.
- Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 55-72.
- Özkul, F. U., Özdemir, Z. (2015). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: BİST-100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 227-244.
- Özveren, C., Türel, A. (2021). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporları: 2016-2020 Yılları Arası Bir İnceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 429-441.

- Sağlar, J. (2015). *Türkiye’de Mevzuatlar Açısından Bağımsız Denetime Bakış*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Sarısoy, Ö. (2020). 21. Yüzyılın Başında Bağımsız Denetimdeki Gelişmeler: Yeni Bağımsız Denetçi Raporunun Ortaya Çıkışı. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 30(159), 195-222.
- Sarısoy, Ö., Kepçe, N. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 39-66.
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key Audit Matters-An Exploration of the Rationale and Possible Unintended Consequences in a South African. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Selimoğlu K. S., Özbirecikli M., Uzay Ş. (2019). *Bağımsız Denetim - Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.
- Teraman, Ö., ÇELİK, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tez, B., Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 85-116.
- Tosun, A. (2021). Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 101-107.

- Türedi, H., Celayir, D. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ürgüp, S. E., Başar, R. M. (2021). Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Etkileri Üzerine Bir Araştırma: Kayseri ve Sivas İli Örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(3), 2251-2280.
- Ziaee, M. (2014). The Effect of Audit Quality on the Performance of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, 21, 36-43.

İnternet Kaynakları

- KGK, (2018), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Bakanlar%20Kurulu%20Kararlar%C4%B1/Yeni%20Bakanlar%20Kurulu%20Karar%C4%B1.pdf>
- KGK, (2022), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/BDS%20701_2022_Site.pdf
- KGK, (2022), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20700.pdf

KGK, (2022), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
Erişim adresi:
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:
X, No: 22, 2006). Erişim adresi: <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>